

LA EVOLUCIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA: DE LA RELACIÓN DE PODER AL COMPLIANCE TRIBUTARIO*¹

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

«Si he podido ver más allá, no ha sido solo por méritos propios,
sino porque estoy sentado sobre los hombros de gigantes».

Isaac Newton

SUMARIO: 1. CONTEXTUALIZACIÓN DEL ARTÍCULO CIENTÍFICO OBJETO DE LA GLOSA. 2. BREVES REFLEXIONES SOBRE EL CONTENIDO DEL TRABAJO. 2.1. *La construcción dogmática del concepto de relación jurídico-tributaria*. 2.2. *El desarrollo reciente a través del movimiento pendular*. 2.2.1. La consolidación de los derechos de los obligados tributarios. 2.2.2. El reforzamiento de la posición de la Administración Tributaria. 2.3. *El futuro de la relación jurídico-tributaria: ¿es realmente la relación cooperativa un nuevo paradigma? La era del compliance tributario*. 3. EPÍLOGO. BIBLIOGRAFÍA.

* Comentario al artículo «*Tax Administration versus taxpayer – a new deal?*», publicado en *World Tax Journal* vol.4, n.º 3, 2012, pp.282-296.

1. El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de I+D+i «*Data Science y Machine Learning en el ámbito tributario*», Referencia PID2019-108963RB-I00, concedido por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades; y, asimismo, se ha desarrollado en el seno del Programa PROMETEO 2020, «*El Derecho Financiero y Tributario ante el reto de la innovación científica y tecnológica*», concedido a Grupos de Investigación de Excelencia. Resolución de 8 de julio de 2020, PROMETEO/2020/092, financiado por la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte de la Generalitat Valenciana.

Resumen

Tomando como punto de partida la construcción dogmática del concepto de relación jurídico-tributaria, el presente trabajo analiza la evolución experimentada desde la llamada relación de poder hasta el actual modelo de relación cooperativa que pretende implantarse entre la Administración y los contribuyentes.

Lejos de incidir en el fortalecimiento de las posiciones legales de las partes, este nuevo enfoque se centra en su actitud en la aplicación de los tributos, siendo su finalidad la de restaurar un marco de confianza mutua, basado en la buena fe y la transparencia, en el que ambas partes asumen compromisos recíprocos, en pro de la seguridad jurídica.

Auspiciado desde instancias internacionales e implementado fundamentalmente a través de instrumentos de *soft law*, estamos sin duda ante un verdadero reto que, sin embargo, no comportará progreso alguno en la configuración de la relación tributaria si no viene acompañado de un adecuado respaldo legislativo y del necesario respeto a los principios materiales de justicia de la actividad financiera.

Palabras clave: Relación jurídico-tributaria, Administración Tributaria, obligados tributarios, relación cooperativa, *compliance* tributario, facultades administrativas, derechos y garantías, procedimientos tributarios.

Abstract

Taking as a starting point the dogmatic construction of the concept of legal-tax relationship, this work analyzes the evolution experienced from the so-called power relationship to the current cooperative relationship model that is intended to be implemented between the Administration and taxpayers.

Far from influencing the strengthening of the legal positions of the parties, this new approach focuses on their attitude in the application of taxes, its purpose being to restore a framework of mutual trust, based on good faith and transparency, in which both parties assume reciprocal commitments, in favor of legal certainty.

Sponsored by international bodies and implemented mainly through soft law instruments, we are without a doubt facing a real challenge that, however, will not entail any progress in the configuration of the tax relationship if it is not accompanied by adequate legislative support and the necessary respect for the material principles of justice in financial activity.

Keywords: Tax relationship, Tax Administration, taxpayers, cooperative relationship, tax *compliance*, administrative powers, taxpayers' rights and guarantees, tax procedures

1. CONTEXTUALIZACIÓN DEL ARTÍCULO CIENTÍFICO OBJETO DE LA GLOSA

Comentar un artículo científico de mi maestra supone, sin duda, una gran satisfacción, a la par que un reto, en orden a no desmerecer de sus elevados conocimientos. Sirva, pues, este modesto trabajo de agradecido homenaje a la Dra. Soler Roch, cuya talla intelectual y humana siempre he admirado.

De entre las múltiples facetas que a lo largo de su trayectoria académica ha cultivado la Profesora Soler Roch, la más conocida –quizás– es la de haber sido pionera en el estudio de la Fiscalidad Internacional. Sin embargo, frente a lo que *a priori* pudiera parecer, el artículo objeto de este comentario no versa únicamente sobre un tema de Fiscalidad internacional, sino que engloba todas las vertientes posibles de la Fiscalidad.

Publicado en *World Tax Journal* en 2012, el propio Frans Vanistendael, Director de esta prestigiosa revista, reconoce que se trata de un número muy especial, ya que inaugura una sección, a modo de *Discussion forum*, en la que expertos de primera línea compartirán ideas y reflexiones sobre temas nucleares de la disciplina, propiciando así la necesaria reflexión colectiva. No es casualidad que la primera contribución invitada sea la de la Profesora Soler Roch.

Estamos, pues, ante un trabajo de máximo nivel desde el punto de vista dogmático, que tiene su origen en la *Manfred Mössner lecture*, impartida por la autora el 2 de junio de 2012, con ocasión de la Reunión anual de la European Association of Tax Law Professors (EATLP) celebrada en Rotterdam.

Dicha excelencia se aprecia, en primer lugar, si atendemos a la elección del tema tratado que, pese a ser un clásico, constituye una de las piedras angulares sobre la que se sustenta todo el edificio de la rama de la Ciencia jurídica a la que nos dedicamos y, precisamente por ello, no solo no pasa de moda, sino que exige una constante revisión y perfeccionamiento. El mérito del trabajo que comentamos reside, en buena medida, en saber identificar la trascendencia atemporal de esta temática, a la vez que se efectúa un análisis de la evolución que ha experimentado la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente, desde la primigenia «relación de poder» hasta la actual configuración de la «relación jurídico-tributaria» –que pretende construirse sobre la mutua confianza–, apuntando además las claves que pueden guiar el diseño de la misma en el futuro próximo. Para ello, como destaca la Profesora Soler Roch, es necesario saber si la denominada *enhanced relationship* (relación mejorada) comporta un verdadero cambio, con repercusión positiva en términos de seguridad jurídica o, por el contrario, únicamente persigue la búsqueda de soluciones a los problemas derivados de la planificación fiscal agresiva.

Y, si excelente es el fondo, no lo es menos la forma. Acostumbrados como estamos a la brillantez en sus exposiciones, no por ello hemos de obviar la claridad y precisión de sus razonamientos, que hacen que lo difícil parezca fácil –característica esta predicable de toda su producción científica–, de manera que a través de la presente aportación –al igual que en tantas otras– permite al lector descubrir dimensiones del tema nunca imaginadas, conexiones con aspectos en los que no se había reparado, todo lo cual nos abre nuevos horizontes y nos invita a reflexionar, a resultados de sus valiosas enseñanzas.

2. BREVES REFLEXIONES SOBRE EL CONTENIDO DEL TRABAJO

2.1. *La construcción dogmática del concepto de relación jurídico-tributaria*

Consciente de que no es posible afrontar el estudio de ninguna cuestión actual sin conocer y analizar con carácter previo sus antecedentes históricos, la Profesora Soler Roch nos ofrece, en la primera parte de su trabajo, una visión retrospectiva que nos ilustra sobre los orígenes teóricos de la relación tributaria, desde las primigenias elaboraciones formuladas por los iuspublicistas alemanes del siglo XIX, hasta la plasmación de este concepto en la Ley General Tributaria española de 1963, fruto de las tesis posteriormente desarrolladas en Alemania por Hensel, Blumenstein y Nawiasky y, de manera similar en Italia, por Giannini y Berliri.

Lejos de considerar que nos encontramos ante un tema cerrado, pues aparentemente no existe una discusión activa sobre los esquemas dogmáticos de la relación tributaria, la Dra. Soler Roch llama la atención sobre la denominada *enhanced relationship* como concepto en construcción, trayendo así de vuelta a la primera línea del debate un tema sempiterno, ahora revitalizado por el contexto social y económico imperante. El mérito en este punto es, por tanto, doble, ya que no solo intuye y subraya la potencial trascendencia de esta novedosa concepción de la relación entre la Administración y los contribuyentes, sino que, además, sintetiza con rigor el pensamiento jurídico-tributario de las distintas Escuelas en los últimos dos siglos, ante la necesidad de aprender de la experiencia acumulada.

Precisamente, esta evolución dogmática ha sido descrita por Herrera Molina² como «un relato tradicional», que transita desde la relación de poder hasta la fungibilidad de los esquemas dogmáticos.

Como es sabido, los antecedentes de un planteamiento jurídico de la Hacienda del Estado pueden remontarse a la figura del ilustre hacendista

2. A juicio de Herrera Molina, se trata de «un relato tradicional, generalmente aceptado, con una acción desarrollada a lo largo de tres capítulos y un epílogo: en el «planteamiento» encontramos la concepción clásica del tributo como relación jurídica; el «nudo» está constituido por el enfoque dinámico de ciertos autores italianos, quienes erigieron los conceptos de función, potestad y procedimiento como ejes de la disciplina; en el «desenlace» están las tesis integradoras que advierten en el tributo una compleja y sutil trama de vínculos jurídicos: de un lado, la obligación tributaria; de otro, los deberes y poderes que dan vida a diversas actividades o procedimientos dirigidos a la aplicación de la norma tributaria. El «epílogo», en sintonía con el pensamiento postmoderno, afirma el carácter fungible, esto es intercambiable, de los esquemas conceptuales procedimentalistas o basados en la obligación tributaria». HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el “tránsito de la relación jurídica a la relación de poder”))», I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo n.º 11/2002, Instituto de Estudios Fiscales, p. 131.

Wagner³, que sostuvo una concepción histórica del tributo. Según este autor, el impuesto no constituye una categoría absoluta o puramente económica, sino una categoría histórico-jurídica, consecuencia del principio de propiedad privada y de la necesidad de detraer recursos de las economías privadas hacia la estatal. Partiendo de la existencia de ese principio, Wagner conectó el derecho al impuesto con el principio de representación popular a través del control de gastos e ingresos en el Presupuesto y aludió ya a principios de justicia en la imposición, como el de capacidad contributiva.

En el panorama político de la Alemania del siglo XIX se produjo un enfrentamiento dialéctico entre los principios monárquico y representativo como paso hacia la formación del Estado de Derecho, que vino a condicionar el enfoque jurídico de los principales problemas que debía afrontar el Estado alemán, cuales eran la centralización del poder y las relaciones entre el Gobierno y el Parlamento. En este contexto surgió la denominada concepción «autoritaria» del Derecho Tributario de Mayer⁴, que se asienta sobre dos pilares dogmáticos: el concepto de poder financiero y la consiguiente formulación de la relación tributaria como una relación de poder.

Si bien un sector de la doctrina presentó el pensamiento de Mayer como el exponente de la noción de fuerza como máxima justificación del Estado, al margen de cualquier planteamiento jurídico que suponga para este una limitación de sus facultades y prerrogativas, no es menos cierto que, como señalaron Bayona de Perogordo y Soler Roch hace más de tres décadas, «un detenido examen de la obra de este autor, nos conduce a contemplarlo como un jurista conocedor de las modificaciones que, en el comportamiento del Estado, produce el advenimiento del Estado constitucional»⁵.

En efecto, para Mayer el poder financiero tendría su fundamento en la misma voluntad popular que, al aprobar el Presupuesto, en uso de su derecho, estaría sancionando la obligatoriedad del Estado de actuar en orden a la recaudación de los impuestos necesarios para subvenir a las necesidades cuya financiación se ha previsto y autorizado. De esta manera, el poder financiero se desarrollaba en dos niveles diferentes: por un lado, la imposición o establecimiento del tributo, que debía determinar cuándo era exigible este (hecho imponible) y por cuánto debe exigirse (elementos de cuantificación); y, por

3. WAGNER, A.: *La Scienza delle Finance*, Ed. Biblioteca degli Economisti, Vol. X, 1891.

4. MAYER, O.: *Derecho Administrativo alemán*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982, pp.197-222 y 261-281. Sobre la concepción autoritaria de este autor alemán, véase: Pérez de Ayala, J.L.: «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n.º 79, 1969, pp.16 y ss; y, Escribano López, F.: «Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 14, 1977, pp. 207 y ss.

5. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.ªT.: *Derecho Financiero*, tomo I, Librería Compás, Alicante, 1987, p. 85.

otro lado, dada la ausencia del fundamento del poder tributario en el Derecho natural, devenía imprescindible que dichos elementos estuvieran fijados por la ley.

En este orden de ideas, tal y como afirmó Escribano López, «la plena juridicidad del fenómeno se logrará limitando constitucionalmente su ejercicio, de una parte; de otra, desagregando dos momentos esenciales que ya en Mayer estaban presentes: el poder tributario como creador de normas, con un titular diferenciado; la potestad de imposición como conjunto de potestades de la Administración. El desarrollo de estas ideas, en germen ya en el tratamiento de Mayer, constituyen el núcleo de la más progresiva doctrina jurídico financiera»⁶.

Así, el poder financiero no aparece como una mera manifestación de fuerza, sino como una conexión de dos elementos: el Derecho y la fuerza del Estado, expresada en un conjunto de potestades administrativas que, al aplicar el impuesto, crea una serie de situaciones caracterizadas básicamente por la relación de sujeción entre el Estado y sus ciudadanos y, que, con posterioridad, la doctrina ha denominado «relación de poder». Dicha estructura puede considerarse como el elemento nuclear y característico de este primer estadio del desarrollo dogmático del Derecho Financiero y Tributario.

El concepto genérico de «relación de poder» responde a aquella situación en la que el ordenamiento jurídico deja un margen de libertad, cuyo vacío es llenado exclusivamente por el acreedor. Los argumentos favorables a considerar la relación tributaria como una relación de este tipo son básicamente los siguientes: la situación de preeminencia del Estado por la confluencia de las posiciones de acreedor y ejecutor (planteamiento lógico en una concepción que se formula en un contexto histórico de transición desde la monarquía absolutista a la monarquía parlamentaria), el carácter público de la relación y las potestades especiales de vigilancia y control atribuidas a la Administración.

En esta línea, Mayer identificó la actividad administrativa de aplicación del tributo con las notas de no discrecionalidad, correcta tipificación de principios superiores y enumeración casuística de normas y órganos; y por otro lado, consideró el deber tributario del particular como una relación especial de sujeción que resultaba de la concreción de otros deberes generales. Es esta expresión de «especial sujeción», reconducida a la idea de súbdito⁷, en lugar de ciudadano, la que fue rechazada por la doctrina más crítica, que vino a negar el carácter jurídico de la formulación del tributo efectuada por Mayer, analizándola de

6. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 85.

7. SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Los españoles ¿súbditos fiscales?» (I y II), en *Impuestos* n.º 8 y 9, 1992, pp. 17 y ss (I) y pp. 20 y ss (II).

forma descontextualizada respecto de la época en la que fue elaborada y sin valorar suficientemente las limitaciones que el autor proponía al ejercicio del poder por la Administración.

Por el contrario, según Bayona de Perogordo y Soler Roch, no hay negación de lo jurídico, ya que la relación de poder es entendida como «una relación jurídica de Derecho público por la cual el individuo está vinculado respecto del Estado, por efecto de la obligación general de regular su conducta a un interés público»⁸. Asimismo, el acto de autoridad que, dentro del procedimiento de aplicación del tributo, sitúa al particular en una relación de sujeción frente a la Administración es la orden financiera, que es descrita como un acto de la autoridad administrativa emitida en virtud de una relación de subordinación, para determinar la conducta del subordinado que impone obligaciones de obedecer, de hacer, de no hacer o de soportar, y la forma en que se emite es la regla de Derecho o el acto administrativo.

De modo análogo, Escribano López subrayaba que «hay que destacar la agudeza y modernidad de la posición de Mayer: el fenómeno tributario como objeto de análisis jurídico tiene prioritariamente un enfoque jurídico público, es decir, potencia el análisis del modo de articularse una serie de actos administrativos a fin de recaudar el tributo. Esta es una de sus mejores virtudes»⁹.

Desde mi punto de vista, la «relación de poder» concebida por Mayer¹⁰ constituiría una relación jurídica, aunque de contenido no obligacional; y la noción de poder financiero estaría dirigida a juridificar lo que previamente era exclusivamente una relación de fuerza, destacando de este modo el papel esencial que debe jugar la Administración tributaria en orden a la liquidación y recaudación del tributo y las limitaciones jurídicas que presiden su actuación.

Con todo, no faltan quienes han relacionado estas teorías con el progresivo fortalecimiento de las facultades de la Administración en los procedimientos tributarios desde los años posteriores a la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963 y que, quizás, tuvo su más acabada expresión en nuestro país en la reforma de 1985 y en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26

8. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.^ªT.: *Derecho (...)*. Ob. cit. p. 86.

9. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración (...)*. Ob. cit. p. 84.

10. En este sentido, Herrera Molina ha resaltado las tres contribuciones más significativas de la obra de Mayer: primera, contiene aportaciones técnicas sin las que no hubiera podido construirse la moderna dogmática tributaria; segunda, muestra una preocupación por los límites del poder tributario que bastan para poner de relieve algunos excesos y desviaciones actuales; y, por último, desde un punto de vista sistemático, sienta los cimientos de la distinción entre Derecho Tributario material y formal. En opinión del citado autor, pese a no elaborar una teoría jurídica acabada de la obligación tributaria, la construcción de Mayer consigue un interesante equilibrio entre las exigencias de la justicia –en su doble vertiente de igualdad y equidad– y las garantías del Estado de Derecho. Herrera Molina, P.M.: «¿Rehabilitar (...)». Ob. cit. pp. 135 y 136.

de abril. Si se analiza la evolución de dicha Ley, se percibe este reforzamiento de las potestades de la Administración con la finalidad de adecuarse a los dos pilares sobre los que se asienta el actual sistema de gestión tributaria: el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias mediante el sistema de autoliquidación y la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos como resultado de las actuaciones inspectoras¹¹.

En esta línea, si bien en la actualidad –en el seno de un modelo constitucional– nadie discute el respeto por parte del legislador tributario a los principios constitucionales –lo que impide que la relación tributaria se conciba como una «relación de poder»–, no es menos cierto que en el ámbito del Derecho Tributario existen potestades administrativas más acusadas que en otros sectores del ordenamiento; lo que no significa que esas potestades sean ajenas al Derecho, o que esta rama del ordenamiento tenga un carácter autoritario que otras no poseen.

Como recuerda la Dra. Soler Roch en su trabajo, la construcción dogmática alemana tuvo posteriormente una influencia decisiva sobre la doctrina italiana, en autores como Ricca Salerno¹², Alessio, Rannelletti y Orlando¹³ provocando la ruptura de lo que D'Amati denominó «la tradición jurídica italiana».

Si las teorías basadas en lo que hoy denominamos «la relación de poder» constituyen la primera etapa del desarrollo de dicha dogmática, la segunda fase estuvo protagonizada por las llamadas teorías «intersubjetivas» del fenómeno tributario. En efecto, la concepción intersubjetiva de la relación tributaria aparece como una reacción frente a las tesis autoritarias –negadoras de la juridicidad de la norma–, que se consideraban poco acordes con los postulados del Estado de Derecho. En la doctrina italiana, las construcciones intersubjetivas se formularon, además, contra la tesis causalista y los planteamientos metodológicos de la Escuela de Pavía.

Por su parte, en la doctrina alemana, la obra de Hensel¹⁴, Blumenstein¹⁵ y Nawiasky¹⁶ constituyen los principales exponentes de la superación de la «relación de poder» con fundamento en la concepción intersubjetiva. El reconocimiento del Estado como sujeto de derecho y su consiguiente sometimiento

11. SOLER ROCH, M.^aT.: «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 97, 1998, p. 13.

12. RICCA SALERNO, G.: «Oggetto e compito della Scienza delle Finanze», *Giornale degli Economisti*, 1878.

13. ORLANDO, V.E.: *Primo Trattato di Diritto amministrativo italiano*, Ed. Società editrice Librai, Milano, 1897; *Principi di Diritto amministrativo*, Firenze, 1925; y *Scritti giuridici varii*, Ed. Giuffrè, Milano, 1955.

14. HENSEL, A.: *Diritto Tributario*, traducción de Dino Jarach, Ed. Giuffrè, Milano, 1956.

15. BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle imposte*, Ed. Giuffrè, Milano, 1954.

16. NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales del Derecho Tributario*, traducción y notas de Juan Ramallo Massanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

a la ley, en posición de igualdad con los particulares, trae como consecuencia la concepción obligacional de la relación que se establece entre ambos sujetos, en la medida en que la obligación constituye el arquetipo del vínculo jurídico entre dos sujetos que, en posición de igualdad, defienden intereses contrapuestos.

Se inicia así una larga y fecunda etapa dogmática, caracterizada por la concepción intersubjetiva del fenómeno tributario a partir de dos premisas teóricas fundamentales: la consideración del poder tributario como manifestación de soberanía que se agota en el momento de establecimiento del tributo y la configuración de las situaciones jurídicas subjetivas en base al concepto de relación jurídica de contenido obligacional.

No obstante, conviene advertir cómo en ocasiones se contraponen radicalmente las teorías basadas en la «relación de poder» y las teorías intersubjetivas, y se achaca tanto a unas como a otras el desarrollo de un enfoque parcial del fenómeno tributario, bien por falta de reconocimiento de la relación jurídica en las primeras, bien por ausencia de consideración del papel de la Administración tributaria en las segundas. Hay que tener en cuenta que ni los defensores de la relación jurídico-tributaria, ni los que concebían esta como una «relación de poder», desconocían la complejidad de la relación tributaria, en la que pueden coexistir múltiples vínculos y situaciones jurídicas activas y pasivas. De ahí que en el pensamiento de Mayer no haya una total desconexión de lo jurídico, ni tampoco en las tesis que se exponen seguidamente hay un desconocimiento absoluto de las potestades administrativas en materia tributaria.

Según Hensel, la construcción de una relación general de poder en la tributación debe rechazarse, pues infringe los principios fundamentales de un Estado de Derecho. A su juicio, la idea que mejor expresa la naturaleza de la relación tributaria primaria, creada por el legislador a partir del presupuesto de hecho, es la de relación de obligación legal de Derecho público.

Sobre la base de la distinción entre el Estado como sujeto del ordenamiento jurídico y el Estado como sujeto de derechos y obligaciones, Nawiasky afirmaba que la soberanía tributaria no hace referencia al crédito tributario, sino a la ley tributaria y que las relaciones entre el Estado y el contribuyente no son de poder, sino que responden a una relación jurídica de contenido obligacional, análoga a la del Derecho privado.

Por su parte, Blumenstein describió la relación jurídico-tributaria como un conjunto de deberes tributarios del particular frente al ente público titular del poder impositivo, que encierra tanto la prestación patrimonial del individuo como un determinado procedimiento para la determinación del impuesto. Con apoyo en esta construcción, Hensel y Blumenstein formularon la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal, en la que el primero se orientaba a regular la relación material entre ente público y contribuyente sobre la base de un vínculo de contenido obligacional; mientras que

el segundo se ocuparía de la posición jurídica de las partes que intervienen en el procedimiento de liquidación: Administración tributaria, contribuyente y terceras personas legítimamente interesadas o a quienes la ley impone determinados deberes en relación con dicho procedimiento.

Con todo, en la doctrina italiana, las construcciones más significativas de la teoría intersubjetiva fueron las elaboradas por Giannini¹⁷ y Berliri¹⁸, como demuestra la decisiva influencia que tuvieron en nuestra doctrina –plasmada incluso en la redacción de la Ley General Tributaria de 1963, tal y como advierte la Profesora Soler Roch–, gracias a la traducción de sus obras por parte de Sáinz de Bujanda y Vicente-Arche Domingo.

Como reacción a las teorías autoritarias, Giannini afirmaba que allí donde existía un conjunto de normas imperativas que establecieran cuándo, cómo y qué es lo que el ciudadano debe pagar al Estado a título de impuesto, las relaciones entre el Estado y los ciudadanos asumían el carácter de relaciones jurídicas, reguladas por el Derecho objetivo. A juicio de este autor, de las normas tributarias nacen, entre el Estado y los contribuyentes, poderes, derechos y obligaciones de la autoridad, así como obligaciones positivas y negativas y derechos de las personas sometidas a su potestad, constituyendo todos ellos el contenido de una relación jurídico-tributaria, que el propio autor califica como de configuración unitaria y contenido complejo. El núcleo fundamental de esta relación lo constituiría la obligación legal de Derecho público, que nace a partir de la realización del hecho imponible y que presenta una «identidad estructural» con la obligación civil.

Las críticas posteriores¹⁹ al pensamiento de Giannini se basan fundamentalmente en la inviabilidad de reducir a unidad el contenido complejo de las

17. GIANNINI, A.D.: *Il rapporto giuridico d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1937; *Instituciones de Derecho Tributario* (traducido por Fernando Sáinz de Bujanda), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957.

18. BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, volumen I (traducción, estudio preliminar y notas de Fernando Vicente-Arche), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964; *Principios de Derecho Tributario*, volumen II (traducción, estudio y notas de Narciso Amorós y Eusebio González), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971; y, *Principios de Derecho Tributario*, volumen III (traducción, estudio preliminar y notas de Carlos Palao Taboada), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974.

19. Al analizar paralelamente el pensamiento del autor italiano con el de Sáinz de Bujanda, a quien se debe su introducción, Martín Jiménez ha destacado dos defectos en la teoría de Giannini: en primer lugar, aunque es cierto que este autor defendió una concepción autonomista, solamente la proyectó respecto al Derecho Tributario, y no al Financiero (...); y, en segundo lugar, Giannini es el máximo exponente de una concepción formalista, que por todo fundamento del tributo encuentra la ley, olvidando principios de justicia como la capacidad económica. Martín Jiménez, A.: «Metodología y Derecho Financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n.º 258, 2000, pp.917-918.

relaciones que se producen entre los sujetos que intervienen en la relación tributaria, así como en el abandono que supuso de los problemas administrativos o formales de las relaciones tributarias.

También Berliri basó su construcción en el concepto de relación jurídico-tributaria de contenido complejo, caracterizada por la fuerza de atracción del núcleo central, la obligación tributaria, del que dependen las restantes situaciones jurídicas subjetivas. El eje de su planteamiento pivota sobre la distinta naturaleza jurídica de las situaciones derivadas del desarrollo del fenómeno tributario. De este modo, utilizó los conceptos de deber (*obbligo*) y obligación («*obbligazione*») para describir situaciones jurídicas de distinto contenido, diferenciándolas en base al criterio establecido en la teoría general, consistente en la patrimonialidad de la prestación. Sin embargo, el citado autor consideró compatible esta diversidad con un esquema teórico unitario para la comprensión del fenómeno tributario, lo que le llevó a sostener su tesis de la relación de contenido complejo.

Al desarrollo de estas diferentes construcciones dogmáticas se refiere la Dra. Soler Roch, concluyendo acertadamente que el punto débil de estas últimas estriba en la equiparación de la obligación tributaria con la obligación civil. Tal aspecto pone de relieve que se trata de un planteamiento puramente teórico, incapaz de explicar por qué las normas tributarias y, en particular, las que regulan los procedimientos tributarios, presumen que las partes no se encuentran en pie de igualdad en el seno de la relación jurídico-tributaria.

Como advierte la Profesora Soler Roch, el motivo de dicha desigualdad radica en el principio de legalidad. A diferencia de las obligaciones privadas –que nacen de la autonomía de la voluntad y se configuran, por tanto, como relaciones entre iguales–, las de carácter tributario tienen su origen en la ley, y es precisamente esta naturaleza de obligación *ex lege* la que explica la diversa posición que ocupan el acreedor y el deudor en el ámbito tributario, el distinto nivel en el que se hallan dichas posiciones, así como la definición de las mismas en la tramitación de los procedimientos tributarios y, consiguientemente, el rol que desempeña la Administración Tributaria.

Desde mi punto de vista y, sin perjuicio del carácter loable que revisten las teorías basadas en el contenido obligacional de la relación jurídico tributaria –focalizadas eminentemente sobre el nexo entre acreedor y deudor–, la aproximación más certera no puede efectuarse sino desde el Derecho Público, más centrado quizás en aspectos procedimentales, pero que parte de la concepción del Derecho Financiero como una rama del Derecho Público interno; de la definición de la actividad financiera como una actividad pública –atendiendo tanto al sujeto activo como a la finalidad de satisfacción de las necesidades públicas que la misma persigue– y, en consecuencia, de la asunción de la

relación jurídico-tributaria como un vínculo existente entre sujetos que no se encuentran en pie de igualdad. La clave de todo ello reside, como bien precisa la Profesora Soler Roch, en el principio de legalidad, que hace nacer la obligación de contribuir si se realiza el hecho imponible previsto en la norma, quedando el contribuyente (administrado/deudor) obligado al cumplimiento de tal deber tributario ante el ente público (Administración/acreedor).

Ahora bien, este planteamiento no es incompatible con el intento de reequilibrar las posiciones de los interlocutores de dicha relación, ya no solo en el plano teórico sino, especialmente, en el terreno práctico (legislativo y jurisprudencial), tendencia esta a la que –en parte– se ha orientado la evolución reciente de la relación jurídico-tributaria, como expondremos en el siguiente epígrafe.

Con carácter previo a tal análisis y estrechamente vinculado al mismo, nos permitiremos completar el desarrollo de las distintas corrientes dogmáticas formuladas en el pasado, a fin de poder ofrecer una visión global sobre las diferentes formas de concebir la relación jurídico-tributaria que han sido propuestas por la doctrina.

En este sentido, junto al pensamiento dogmático de Giannini y Berliri debemos situar igualmente a Jarach²⁰, cuyas aportaciones han sido fundamentales para la teoría del hecho imponible –que constituye, en su opinión, el elemento determinante del nacimiento de la obligación tributaria–, respecto del cual analizó su naturaleza y efectos jurídicos, así como los distintos elementos que lo integran, sentando las bases de una teoría que se verá reflejada en posteriores aportaciones doctrinales. Según Jarach, lo esencial del hecho imponible es su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, de tal modo que esta no se produce sin la existencia en la vida real del supuesto que pueda subsumirse en la definición legal. Nótese, a los efectos que nos interesan, que el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino a través de la ley.

No obstante ello, la insatisfacción generada en la doctrina derivada de la imposibilidad de que el concepto de relación jurídica pudiera explicar los procedimientos de aplicación de los tributos y el oscurecimiento de los aspectos formales o administrativos del tributo en estas construcciones, determinó lo que posteriormente se ha denominado «la crisis de la relación jurídico-tributaria». En particular, resulta también significativo cómo la polémica en torno al nacimiento de la obligación tributaria y a la naturaleza declarativa o constitutiva de la liquidación tributaria contribuyeron, asimismo, a manifestar dicha insatisfacción.

20. JARACH, D.: *Curso superior de Derecho Tributario*, Ed. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969; y, *El hecho imponible*, Ed. Abdado-Perrot, Buenos Aires, 1982.

En la década de los años sesenta surgieron en Italia una serie de aportaciones doctrinales que, respetando mayoritariamente el empleo de esquemas intersubjetivos para explicar el fenómeno tributario, trataron de revitalizar el estudio de las potestades administrativas en materia tributaria. De esta forma, la tercera etapa del desarrollo dogmático del Derecho Tributario y con él, de la relación jurídico-tributaria, estuvo protagonizado por las denominadas «tesis dinámicas o funcionales».

Desde el prisma de estos autores, la relación jurídico-tributaria se había revelado insuficiente para ofrecer un adecuado encaje dogmático al fenómeno tributario. En efecto, las diversas situaciones subjetivas activas y pasivas que se derivan de dicho fenómeno son difícilmente reconducibles a un esquema unitario de carácter obligacional²¹. Por otro lado, no es menos cierto que algunas opiniones autorizadas han atribuido a esta construcción teórica, centrada esencialmente en la relación jurídico-tributaria, el consiguiente abandono de los aspectos procedimentales del Derecho Tributario que durante mucho tiempo ha podido constatar en la literatura científica²².

En sentido análogo, D'Amati²³ reconoce que no hay ninguna razón válida que impida mantener que la realización del interés del Estado sea el resultado de la ejecución de una relación obligatoria y, al mismo tiempo, del desarrollo de distintas situaciones subjetivas que, aun funcionalmente coordinadas con aquella relación, son estructuralmente autónomas, pero indica, al mismo tiempo, cómo el esquema de la relación obligatoria no permite reflejar adecuadamente en sus múltiples aspectos la realidad del fenómeno tributario.

La revisión de la relación jurídico-tributaria como molde dogmático del Derecho tributario se encuentra en la teoría de la función tributaria de Alessi²⁴

21. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, tomo I, volumen II, Madrid, 1985, p.64.

22. RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 277 y ss.

23. D'AMATI, N.: «Nozione critica del Diritto Finanziario», en *Diritto e Pratica Tributaria* vol.1, 1957, pp. 209 y ss; y, «Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario», en *Diritto e Pratica Tributaria* vol.24, 1980, pp.3 y ss.

24. ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto tributario*, Ed. Utet, Torino, 1965. En opinión de este autor, el elemento esencial de la función tributaria es la potestad tributaria, entendida como un conjunto de poderes que se manifiesta en un plano abstracto o normativo —de establecimiento del tributo— y en un plano concreto —de aplicación del tributo—. En este último plano, al ejercicio de la potestad se conectan los deberes jurídicos dirigidos a la realización de un fin público, que no es otro que la detracción coactiva de la riqueza.

y, sobre todo, en la teoría del procedimiento de imposición de Micheli²⁵, Fantozzi²⁶ y Maffezzoni²⁷.

Todas las aportaciones dogmáticas expuestas en torno a la concepción de la relación jurídico-tributaria, en especial las de origen italiano, han tenido una importante aceptación y plasmación en los trabajos de un nutrido sector de nuestra doctrina²⁸. Debe advertirse, con todo, que en las tesis españolas

25. MICHELI, G.A.: «Profili critici in tema di potestà d'imposizione», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n.º 21, 1964; «Premesse per una teoria della potestà d'imposizione», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n.º 2, 1967, p.266; y, *Curso de Derecho Tributario* (traducción de Julio Banacloche), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1975. Desde una visión funcional del fenómeno tributario, Micheli sostuvo que el ejercicio de la potestad de imposición no da lugar al nacimiento de una relación jurídica, sino de un procedimiento en torno al cual se aglutinan una serie de situaciones jurídicas subjetivas reflejo de las dos situaciones jurídicas básicas: la potestad de imposición del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo. Desde esta perspectiva, la relación jurídico-tributaria constituye uno de los momentos de aplicación de la norma tributaria, pero es el procedimiento el que se manifiesta como medio más idóneo para coordinar las múltiples actividades, de sujetos distintos, dirigidas todas ellas al ejercicio de la función fundamental del ente público.
26. FANTOZZI, A.: «Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario», en: *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1971. La tesis de Fantozzi en este punto se resume en su idea de flexibilizar los instrumentos dogmáticos de modo que permitan justificar coherentemente la diversidad de categorías técnico-jurídicas adoptadas por el legislador y, en particular, su aparición en el tiempo con completa independencia de la relación del presupuesto de hecho. Para el citado autor, se plantea la tarea de desmitificar la obligación tributaria, ya que la fungibilidad de los esquemas legislativos debiera cuestionar el hacer de la obligación el instrumento típico para la adquisición del tributo. A su parecer, la obligación tributaria, caso de producirse en la aplicación del tributo, aparece solo en la fase procedimental, pues únicamente entonces corresponde al ente impositor un derecho de crédito provisto de tutela jurisdiccional.
27. MAFFEZZONI, F.: *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Ed. Morano, Napoli, 1965; *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1969; y, *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*, Ed. Utet, Torino, 1970. Quizás la posición más radical sea la mantenida por este autor, para quien la realización del hecho imponible da lugar a dos situaciones (la obligación tributaria y el poder de imposición) que, sin embargo, no se articulan en una relación jurídica. Ello no implica que carezcan de un nexo de unión entre sí, sino que, al tratarse de situaciones autónomas de contenido no correspondiente, el lazo de unión no puede ser sino un conjunto de actos que se desarrollan en el tiempo y cuya concatenación queda asegurada por el fin al que sirvan, que es garantizar el cumplimiento de las prestaciones de los particulares en favor de la Hacienda. Este conjunto de actos constituye el procedimiento de imposición, que es concebido por el autor italiano como un instrumento alternativo al de la relación jurídica, que queda, de esta manera, explícitamente rechazada para explicar el fenómeno tributario.
28. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento tributario español I*, Ed. Civitas, Madrid, 1977; Pérez de Ayala, J.L.: *Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968; «Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 86, 1970, pp.137 y ss; y, «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 114, 1974, pp. 1677 y ss; Pérez Royo, F.: «El pago de la deuda tributaria», en *Revista Española de Derecho*

no hay un desplazamiento de la relación jurídica por el procedimiento. Antes al contrario, se ha denunciado el peligro que supondría defender la completa incompatibilidad entre los esquemas de la relación jurídica y los conceptos de función y de procedimiento; todo lo cual ha desembocado en las tesis que podríamos denominar de «fungibilidad de los esquemas de aplicación de los tributos»²⁹ o «tesis integradoras».

En esta dirección, compartimos la última posición de Sáinz de Bujanda que, ante la propuesta de alternativa entre la relación jurídico-tributaria y los enfoques de la función tributaria, considera que estos esquemas no son antitéticos o excluyentes sino complementarios, en la medida en que nos ofrecen lo que el autor denomina una «visión actualizada o integradora del Derecho Tributario».

No faltan voces, sin embargo, que han alertado sobre el peligro que puede encerrar una malintencionada interpretación de las tesis de la fungibilidad. Según Sánchez Serrano³⁰, «el relativismo y la anomia a que podría conducir ese poner todo en un mismo plano podría ser aprovechado, por mentes menos dubitativas y más proclives al principio de autoridad, a dar otro paso: el de primar o hacer prevalecer lo procedimental, lo administrativo, el ejercicio eficaz por la Administración de sus poderes o potestades, sobre lo sustantivo, sobre lo material, es decir, sobre los principios de justicia a cuyo servicio dicha Administración debe actuar, y hasta sobre los derechos y libertades fundamentales que la misma debe en todo caso respetar y promover con su actuación».

En este sentido, debe tenerse en cuenta que un procedimiento formalmente intachable puede servir para aplicar un tributo materialmente injusto, así como un tributo acorde con los principios constitucionales de justicia puede resultar desvirtuado por inadecuación o ineficacia de los procedimientos establecidos

Financiero n.º 6, 1975, pp. 269 y ss; González García, E.: «Los esquemas fundamentales del Derecho tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 114, 1974, pp. 1547 y ss; GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Curso de Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, tomo I, Madrid, 1975.

29. Entre quienes disienten de las «tesis de la fungibilidad de los esquemas dogmáticos», predominante en nuestros días, se halla Malvárez Pascual, a cuyo juicio «las citadas tesis no permiten una explicación de la institución del tributo, pues no se puede defender que el fenómeno tributario no es ni una cosa (obligación o relación jurídico-tributaria) ni otra (el ejercicio de la potestad de imposición o de un procedimiento de imposición), sino las dos a la vez y ninguna de ellas en definitiva, lo cual es como reconocer la propia dificultad para aprehender la verdadera naturaleza de la realidad jurídica que se analiza. Probablemente, solo sea el reconocimiento de que las dos teorías en torno a las cuales se han agrupado la mayor parte de los autores son enfoques parciales del fenómeno, lo cual no significa necesariamente que ambos sean compatibles entre sí, sino probablemente que ninguno de ellos es completamente adecuado para explicar toda la realidad que, desde el punto de vista jurídico, significa el tributo». Malvárez Pascual, L.A.: «La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 109-110, 2001, pp. 381 y 382.

30. SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Los españoles (...)» (II). Ob. cit. p. 171.

para aplicarlo. Por ello, a mi juicio, únicamente superando el descuido de las cuestiones procedimentales que ha caracterizado los estudios de Derecho Tributario y reflexionando sobre la adecuación de los esquemas conceptuales a los principios de justicia tributaria consagrados en nuestra Constitución, pueden evitarse tales peligros.

En línea con estas posiciones y, sobre la base del concepto de función, Bayona de Perogordo y Soler Roch³¹ manifestaron asimismo que, «es posible la integración de los aspectos sustantivos y procedimentales del tributo y ello se resume en la concepción del crédito tributario como un crédito funcionalizado, es decir, aquel cuya determinación y realización efectiva está sometido a una serie de procedimientos que constituyen la función de gestión tributaria. Crédito y función no son autónomos, sino que discurren paralelamente, de tal modo que no se puede determinar ni hacer efectivo el crédito al margen de aquellos procedimientos, pero estos no pueden desarrollarse sin referencia a las normas que regulan el régimen jurídico del crédito tributario».

Por consiguiente, esta visión integradora³² del fenómeno tributario no supone ni una relegación de la obligación tributaria, ni una minimización de la importancia que cabe atribuir a los procedimientos tributarios. Al contrario, ambos aspectos deben tender a la consecución de la justicia tributaria, así como a los principios rectores de la política social y económica, con respeto al resto de derechos y libertades fundamentales proclamados por la Constitución.

En este orden de ideas, desde mi punto de vista cabe afirmar que, si bien la LGT de 1963 se forjó fundamentalmente sobre los esquemas teóricos de la relación jurídico-tributaria, puede decirse que la vigente LGT es un reflejo de las tesis integradoras.

Sirva como ejemplo de ello, entre otros, el papel nuclear que, en el Título II, continúa otorgándose a la relación jurídico-tributaria, que ahora se define expresamente en el artículo 17 como «el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos»; así como a la obligación tributaria principal, definida en el artículo 19 como aquella que «tiene por objeto el pago de la cuota tributaria». A estos efectos, cabe apreciar

31. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.^ªT.: *Derecho Financiero*, vol. II., Librería Compás, Alicante, 1987, p.230.

32. En opinión de Chico de la Cámara, «debe acudirse a un esquema integrador que abarque de forma omnicomprendensiva toda la pluralidad de vínculos y situaciones jurídicas que traen causa en el tributo tanto desde el nacimiento como ya en su fase aplicativa. En efecto, nos encontramos ante un conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función de una *ratio* unitaria, de un interés superior y objetivo que da razón al fenómeno completo». Chico de la Cámara, P.: «Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad jurídico-financiera», I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Documentos de trabajo n.º 11/2002, Instituto de Estudios Fiscales, p.4.

cómo la definición del artículo 17 permite incluir en un único esquema relacional tanto las obligaciones-derechos de crédito patrimoniales necesarios para canalizar las detracciones de riqueza de los contribuyentes u otros obligados tributarios hacia la Hacienda Pública, como las conductas fundamentalmente de hacer (deberes tributarios-potestades) que la norma tributaria impone a los diferentes sujetos del ordenamiento (tesis de la relación jurídico-tributaria de carácter complejo).

Sin embargo, a diferencia de la anterior LGT, en la actual se otorga un papel fundamental a los procedimientos tributarios como cauce instrumental para la relación del crédito tributario. De esta forma, constatamos que el número de artículos dedicados a los procedimientos tributarios es muy superior en comparación con el de preceptos consagrados a los denominados aspectos materiales del tributo, detallándose pormenorizadamente las cuestiones relativas a los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, al procedimiento sancionador, a los procedimientos de revisión, etc.

Además, resulta especialmente significativo –en contraste con la anterior LGT, que no regulaba de modo completo el procedimiento de gestión y cuyas lagunas debían ser cubiertas por la legislación especial o, de forma más inadecuada, por la propia *praxis* de la Administración Tributaria–, cómo en la LGT en vigor se han recogido expresamente hasta cinco procedimientos de gestión diferentes (artículo 123 LGT), revitalizando la actuación de los órganos de gestión tributaria y otorgándoles, al mismo tiempo, un marco jurídico adecuado para el desarrollo de sus funciones.

Esta especial atención al elemento procedimental o formal del Derecho Tributario se aprecia también en la regulación conjunta de algunos aspectos materiales y formales del tributo. Así, tras definir la relación-jurídico tributaria, la obligación tributaria o el hecho imponible en el Título II, se regulan igualmente en el mismo título las obligaciones tributarias formales (deberes tributarios de presentar declaraciones y autoliquidaciones, deber de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal, deber de llevanza de libros y registros contables, deber de expedir factura, etc.); así como los derechos y garantías de los obligados tributarios (artículo 34 LGT). Dicha regulación conjunta en este importante texto legal, que por su alcance y significado cumple un papel codificador de la normativa tributaria, constituye en sí misma, a nuestro parecer, un claro ejemplo de «integración» actual de los aspectos materiales y formales del fenómeno tributario.

2.2. El desarrollo reciente a través del movimiento pendular

Centrándonos de nuevo en la relación jurídico-tributaria propiamente dicha, el trabajo de la Dra. Soler Roch incide, seguidamente, en el desarrollo que ha

experimentado este concepto en las últimas décadas. Fiel a su estilo claro y preciso, la autora describe gráficamente tal evolución como una suerte de movimiento pendular, que oscila entre dos polos opuestos, a saber: la consolidación de los derechos de los contribuyentes y el reforzamiento de las facultades de la Administración Tributaria.

En realidad, cabría afirmar que incluso el propio origen del Derecho Tributario está asociado a este factor. Así, tal y como hemos expuesto, las primeras aportaciones de lo que sería nuestra disciplina se elaboraron desde tesis autoritarias, en las que la Administración ocupaba un papel preeminente frente al contribuyente, al objeto de que aquella pudiera desplegar sus potestades tendentes al cobro del tributo. Ello se traducía en una especial sujeción de los ciudadanos hacia el poder ejercido por el ente público, configurándose una estructura desigual, en la que una de las partes –el contribuyente– asumía un alto grado de subordinación respecto a la otra, careciendo absolutamente de derechos ante esta.

La reacción frente a estas tesis autoritarias («relación de poder») fue la formulación de la «relación jurídico-tributaria» como una estructura conceptual que intentaba situar en un plano de igualdad a la Administración y a los contribuyentes. De hecho, la utilización de los conceptos de «relación jurídica» y de «obligación» extraídas del ámbito del Derecho privado, tenía como principal finalidad el rechazo del sometimiento de una de las partes respecto a la otra, como fundamento en el que se sustentaba la «relación de poder». En este sentido, al igual que en una relación jurídica obligacional regulada por el Derecho civil, la relación jurídico-tributaria surgida de la Ley, también confiere derechos y deberes a ambos interlocutores de dicha relación, dirigida al cobro del tributo.

En consonancia con ello, la LGT de 1963 fue considerada unánimemente como un reflejo de las teorías basadas en la relación jurídico-tributaria, por lo que puede afirmarse que en la concepción del Derecho Tributario español estuvo presente una idea garantista de la posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria.

2.2.1. La consolidación de los derechos de los obligados tributarios

Como afirma la Profesora Soler Roch, el hecho de que la relación jurídico-tributaria suponga una obligación *ex lege* de contribuir por parte del contribuyente, tutelada por la Administración Tributaria, no resulta incompatible con el reconocimiento de una serie de derechos fundamentales que contribuyen a diseñar un marco más equilibrado de actuación. Esta nueva etapa del desarrollo de la relación jurídico-tributaria, caracterizada por el avance efectivo de los derechos y garantías de los contribuyentes, ha sido liderada principalmente por la

jurisprudencia, sin olvidar los importantes cambios legislativos acometidos, en la triple dimensión interna, europea e internacional.

Ciñéndonos al ámbito interno español, si bien es cierto que las modificaciones parciales de la anterior LGT, operadas a través de las Leyes 10/1985, de 26 de abril, y 25/1995, de 20 de julio, se orientaron básicamente al fortalecimiento de las potestades administrativas, no lo es menos que también se introdujeron –al hilo de esta última– medidas en favor de la posición del contribuyente, tales como: la modificación de los recargos por la presentación de autoliquidaciones extemporáneas, estableciéndose un intervalo más moderado de recargos entre el 5 y el 20 por ciento de la cuota tributaria; la introducción de la «conducta diligente» como causa de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria, que se entendía producida cuando el contribuyente hubiese presentado una declaración veraz y completa y hubiese realizado la correspondiente autoliquidación amparándose en una «interpretación razonable» de la norma; la reducción del importe de las sanciones y la introducción de un descuento del 30 por ciento de la sanción en caso de conformidad con la regularización formulada por la Administración; la consideración como vinculantes de determinadas contestaciones a las consultas tributarias, aunque el régimen general continuara siendo la no vinculación de las consultas tributarias para los órganos de la Administración Tributaria; y la incorporación de la potestad de esta para requerir información individualizada a las entidades financieras sobre los movimientos de las cuentas bancarias de los contribuyentes, aunque limitada a la identificación de las personas o cuentas en las que se encuentra el origen o destino de dichos movimientos.

En la misma línea, se incorporó un nuevo recargo ejecutivo reducido, con la finalidad de estimular el ingreso extemporáneo de la deuda pendiente incluso dentro del período ejecutivo, y se permitió al deudor alterar el orden de embargo establecido en la LGT si los bienes señalados garantizaban con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda. Sin duda, estas reformas normativas contribuyeron a mejorar el *status* de los obligados tributarios en la relación jurídico-tributaria y, lo que es más importante, propiciaron la generación de una corriente de opinión favorable a la regulación de sus derechos y garantías en el marco de la aplicación de los tributos. En esta sede, cabe destacar el papel³³ jugado tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional, en claro respaldo de la necesidad de proteger la posición jurídica del contribuyente.

33. Véanse, por ejemplo, las Sentencias del TC 209/1988, de 10 de noviembre, y 45/1989, de 20 de febrero, sobre la inconstitucionalidad de la tributación familiar conjunta; la Sentencia del TC 185/1995, de 14 de diciembre, sobre la inconstitucionalidad de la regulación de los precios públicos; o la Sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio, sobre la inconstitucionalidad de las consecuencias desorbitadas de la comprobación de valores en relación con el ITPAJD.

Lejos de constituir un fenómeno aislado, este cambio de paradigma en el sistema español trajo causa de las tendencias internacionales imperantes en aquel momento y, señaladamente, como recuerda la Profesora Soler Roch, de los trabajos de la OCDE, cuyo Comité de Asuntos Fiscales publicó en 1990 el documento «Taxpayers rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries». Conforme al mismo, elaborado teniendo en cuenta las respuestas de los Estados al cuestionario previo distribuido por la OCDE, se evidenciaba que muchos países contaban ya con un listado de derechos y garantías de los contribuyentes, con distinto grado de desarrollo –en unos casos una simple declaración general y, en otros, un elenco más detallado y específico–, lo que demostraba la todavía incipiente, pero decidida voluntad política de avanzar en este campo. En este sentido, la propia OCDE declaró que los Estados miembros debían conceder la misma importancia a los derechos de los obligados tributarios, con independencia de la existencia o no en su ordenamiento nacional de una carta o declaración formal al respecto.

Reflejo de esta realidad fue, en nuestro país, la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes³⁴, que había venido precedida por la creación del Consejo de Defensa del Contribuyente en 1996. Como consecuencia de la aprobación del llamado «Estatuto del contribuyente» se efectuaron, entre otras, modificaciones tan importantes como la reducción a cuatro años de los plazos de prescripción; la instrucción separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de inspección; el reembolso de los costes de los avales incurridos por el contribuyente para afianzar las deudas tributarias en cuanto estas sean declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa; la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias no firmes; la no interrupción del plazo de prescripción cuando se sobrepase el plazo máximo de duración del procedimiento inspector o se produzca la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras; y la posibilidad de llegar a acuerdos previos de valoración con la Administración Tributaria.

34. Como se afirmaba en la propia Exposición de motivos de esta norma, «las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos». Asimismo, «la aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de estos».

Además, se incorporó a la mencionada Ley el conjunto de derechos³⁵ básicos del ciudadano reconocidos en la —entonces vigente— Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que debían ser aplicados en los diferentes procedimientos tributarios. La relevancia de los derechos alojados en dicha ley motivó, como no podía ser de otra manera, su posterior inclusión en el texto de la LGT adoptada en 2003, actualmente en vigor, como muestra inequívoca del interés por seguir reforzando las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica.

En esta órbita, cabe mencionar como disposiciones en favor de la posición jurídica de los obligados tributarios, introducidas con ocasión de la actual LGT: el establecimiento del carácter vinculante de todas las consultas tributarias, tanto para quien formula la consulta como para terceros —siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta—; la creación de las actas con acuerdo como instrumento dirigido a reducir la conflictividad en el ámbito tributario; la creación de un nuevo recargo ejecutivo reducido del 5 por ciento cuando el obligado paga la deuda tributaria antes de serle notificada la providencia de apremio; la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia ley para dictar una resolución; la obligación de la Administración de abonar el interés legal generado por el coste de las garantías; la introducción de nuevas reducciones del 50 por ciento de la sanción, en el caso de suscribir actas con acuerdo, y del 25 por ciento, en el supuesto de efectuar el pago de la misma en el plazo establecido por la ley (en ambos casos con renuncia del contribuyente a interponer los correspondientes recursos); la no exigencia de intereses de demora respecto de la suspensión de la sanción hasta que la misma sea firme en vía administrativa; y la introducción del procedimiento de revocación para revisar los actos firmes en beneficio de los contribuyentes.

Siendo incuestionable la importancia de estos hitos, no por ello cabe olvidar, como bien subraya la Profesora Soler Roch, en su condición de experta

35. El derecho a ser informado y asistido por la Administración en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; el derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan; el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; el derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria; el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas; el derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria; el derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante; el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos; el derecho a ser oído en el trámite de audiencia; el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas; el derecho a recurrir; etc.

en la materia –pues desempeñó los cargos de Vocal (2005-2008) y, posteriormente, Presidenta (2008-2012) del Consejo de Defensa del Contribuyente–, que los obligados tributarios gozan, en todos los Estados de Derecho, de una serie de derechos fundamentales que implican por su propia naturaleza una limitación del ejercicio del poder público. De ahí que la jurisprudencia emanada tanto del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) al resolver las controversias suscitadas entre el cumplimiento de la obligación de contribuir y la aplicación de los derechos fundamentales/humanos, haya cobrado un protagonismo especial como criterio de interpretación a tener en cuenta por los tribunales internos.

De este modo, paralelamente al devenir de los acontecimientos en el ámbito interno o, lo que es igual, revelando el carácter coral que presenta este movimiento pendular tendente al aseguramiento de los derechos de los contribuyentes, el Tribunal de Luxemburgo tomó claramente partido por la necesidad de dotar de efectividad los derechos de los contribuyentes, reconociendo a la vez el principio de proporcionalidad³⁶ como límite respecto a los poderes de la Administración.

E, igualmente, como todos recordaremos, la doctrina sentada por el TEDH al hilo de la interpretación del derecho a no autoincriminarse (artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos –CEDH–), el derecho a la intimidad (artículo 8 CEDH) y el derecho a la propiedad privada (Protocolo primero), resultó determinante de cara a la protección de los derechos de los ciudadanos en el ámbito tributario, penetrando en los ordenamientos nacionales, al ser paulatinamente asumidos tales razonamientos por vía legislativa, doctrinal y por la jurisprudencia de los tribunales internos.

En este punto, la Doctora Soler Roch se refiere a distintos pronunciamientos que marcaron un antes y un después en esta materia, tales como la Sentencia recaída en el Asunto *Funke*³⁷, en la que el TEDH sostuvo el derecho del contribuyente a permanecer en silencio y a no declarar contra sí mismo en el marco de los procedimientos tributarios que podían concluir con la imposición de una sanción; la Sentencia dictada en el Asunto *Bendenoun*³⁸, que vino a confirmar que los derechos reconocidos en el artículo 6 de la CEDH eran aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores de carácter tributario y no solo a los procesos de índole penal.

Decisiones pioneras a las que siguieron otras no menos importantes, y siempre en la misma línea de defensa de los derechos de los contribuyentes,

36. SOLER ROCH, M.^aT.: «The principle of proportionality and the prevention of fraud in VAT», en: VVAA: *VAT in an EU and International perspective*, Essays in honour of Hans Kogels, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011, pp. 81-89.

37. Sentencia del TEDH de 23 de febrero de 1993, Asunto *Funke contra Francia*.

38. Sentencia del TEDH de 24 de febrero de 1994, Asunto *Bendenoun contra Francia*.

entre las que cabe citar la Sentencia del Asunto *Saunders*³⁹, en la que el Alto Tribunal declaró la vulneración por parte de la Administración del derecho a no autoinculparse, al haber utilizado en un proceso penal determinadas declaraciones obtenidas en un procedimiento administrativo de investigación que preveía sanciones en el caso de que el ciudadano se hubiese negado a declarar.

Conviene llamar la atención, no obstante, sobre el arduo debate que se generó a nivel interno, ante la divergencia entre la jurisprudencia del TC español (Sentencia 76/1990, de 26 de abril) y del TEDH, bien entendido que frente a la negativa del primero en esta sede, el Tribunal de Estrasburgo propendió a extender indirectamente la aplicación del derecho que nos ocupa a la fase de comprobación tributaria, declarando la imposibilidad de utilizar a efectos penales o sancionadores los antecedentes y pruebas obtenidos coercitivamente en el previo procedimiento inspector. En efecto, tal y como resalta la Doctora Soler Roch, a través de su Sentencia en el Caso *Saunders*, el TEDH concretó el alcance de este derecho en los procedimientos tributarios, pues, si bien no llegó a proclamar su total operatividad en relación con las actuaciones inspectoras y de investigación –sabedor del consiguiente conflicto que ello generaría entre el derecho a la no autoinculpación y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos–, sí vino a señalar que el mencionado derecho prohíbe tajantemente que la información obtenida de manera coactiva del sujeto pasivo pueda utilizarse como prueba de la comisión de infracciones en un procedimiento sancionador tributario posterior.

Huelga afirmar que nos adscribimos sin reservas a la posición garantista defendida por el TEDH, sobre todo si se observa que lo contrario –el no vetar el empleo de aquel material en el procedimiento sancionador– significaría, en realidad, impedir el ejercicio del derecho a no autoinculparse en el curso de este último procedimiento, que es donde verdaderamente está llamado a desplegar su eficacia. Las Sentencias de 19 de septiembre de 2000, 3 de mayo de 2001 y 27 de abril de 2004, recaídas en el Asunto *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. contra Reino Unido*, en el Asunto *J.B. contra Suiza* y en el Asunto *Kansas contra Reino Unido*, respectivamente, vinieron a consolidar esta línea de pensamiento, hacia la cual finalmente volvió a orientarse nuestro TC, dada la pertenencia de España a la Unión Europea y la condición de firmante de nuestro país en la CEDH.

Abundando más en la cuestión, y en claro contraste tanto con la jurisprudencia española cuanto con la posición garantista propugnada por el TEDH, los Tribunales estadounidenses se replantearon incluso la aplicación de las garantías penales y, singularmente, del derecho a no declarar contra sí mismo, en los

39. Sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, Asunto *Saunders contra Reino Unido*.

procesos por delito fiscal⁴⁰. La trascendencia que reviste el derecho examinado en los Estados Unidos (en adelante, EEUU) es innegable, constituyendo una de las garantías más conocidas y debatidas de la libertad personal que figura en la Declaración de derechos de la Constitución de los EEUU, a la que fue incorporada como derecho a través de la Quinta Enmienda.

En particular, la virtualidad del derecho a no autoinculparse concitó intensas discusiones en no pocas decisiones tanto del TS de EEUU como de otros Altos Tribunales del país, inclinándose parte de la jurisprudencia norteamericana por la conveniencia de otorgar un ámbito de protección distinto según el tipo de delito de que se tratara. Si el campo de aplicación del derecho analizado estaba ya sometido a variación en función del *Circuit* correspondiente, en el Asunto *United States v. Troescher*⁴¹ el *District Court for the Central District of California* basó su decisión en la regla adoptada en el *Ninth Circuit*, en virtud de la cual el privilegio al que alude la Quinta Enmienda solo protege al contribuyente de su propia autoincriminación si el riesgo de ser procesado lo es en relación con un delito no fiscal.

A diferencia del criterio garantista defendido por el TEDH, que extiende la cobertura de tal derecho frente a la posibilidad de cualquier proceso con independencia del tipo de delito en cuestión, esta línea jurisprudencial abogaba por distinguir entre delitos no fiscales (*non-tax crimes*), respecto de los cuales se aplicaría en todo caso la Quinta Enmienda, y delitos fiscales (*tax crimes*) que, por el contrario, quedaban fuera del ámbito de protección del citado derecho. Ante la irrupción de este innovador criterio, dos son los interrogantes a los que cabía dar respuesta. El primero exigía clarificar si dicha distinción se encontraba válidamente justificada, para lo cual se había de acudir al significado inherente a la Quinta Enmienda. En este sentido, tal y como se ha reconocido de manera reiterada, la Quinta Enmienda constituye un privilegio frente a la autoinculpación impuesta o compelida; esto es, permite al ciudadano crear una zona de privacidad que el Gobierno no puede forzarle a desvelar en su detrimento. De acuerdo con ello, ya en anteriores trabajos denunciábamos⁴² el carácter inaceptable de la drástica reducción que, por lo que concierne al objeto de protección de la Quinta Enmienda, había efectuado el *Ninth Circuit* respecto

40. Véase, sobre el tema: FELDMAN, E.N.: «Tax and Non-Tax Crimes in Fifth Amendment Protection», en *The Tax Lawyer* vol. 49, n.º 4, 1996, pp. 961-970; RIBES RIBES, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 105, 2000, pp. 105-119.

41. *Case United States v. Troescher*, 75 AFTR 2d 2118 (1996).

42. RIBES RIBES, A.: «El derecho (...)». Ob. cit. p. 118; y, «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio *non bis in idem* en materia tributaria, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en: VVAA: «IV Congreso Tributario», AEDAF-CGPJ, Madrid, 2010, pp. 412 y 413.

a los delitos fiscales⁴³. Y ello sin olvidar, además, que en la hipótesis de que se aplicara tan indiscriminada y amplia excepción, esta resultaría inconsistente a la luz de la línea jurisprudencial seguida en otros Circuitos. No obstante, el criterio observado recientemente por el *US District Court for the District of Columbia*, al hilo del Asunto *USA v. Rajaram K. Matkari*⁴⁴ (2019), evidencia que la interpretación de la Quinta Enmienda no ha variado, al rechazarse la invocación del derecho a no declarar contra sí mismo e imponer al contribuyente el deber de información correspondiente.

En este orden de ideas, cabe puntualizar, por último, que la especificidad de los delitos contra la Hacienda Pública en ningún caso implica un ámbito de protección distinto, o menor, respecto de los derechos recogidos en el artículo 24.2 CE, motivo por el cual nunca sería extrapolable a nuestro país la línea jurisprudencial norteamericana, habida cuenta de la violación que ello supondría del citado precepto constitucional, que no distingue entre unos y otros delitos.

En la actualidad, a nuestro juicio, la principal vulneración potencial del derecho a no autoincriminarse se residencia en la interacción entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal, a resultas de la vigente regulación sobre «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», contenida en el Título VI de la LGT.

Creemos que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva puede resultar doblemente lesionado con el modelo actual⁴⁵, susceptible de menoscabar tanto su vertiente de derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (en su dimensión de juez natural), como su manifestación de derecho a no declarar contra sí mismo.

Si la regla de la irrecurribilidad de la liquidación vinculada al delito fundamentaba la primera vulneración potencial, la simultaneidad procedimental, una vez detectados indicios de la comisión de un delito, sin paralización de las actuaciones administrativas y con la posibilidad de practicar la denominada

43. *Case Boyd v. United States*, 116 U.S. 616 (1886); *Case United States v. Sullivan*, 274 U.S. 259 (1927); *Case Griswold v. Connecticut*, 381 U.S. 479, 484 (1965); *Case Katz v. United States*, 389 U.S. 347, 350 n.5 (1967); *Case Couch v. United States*, 409 U.S. 322 (1973); *Case Fisher v. United States*, 425 U.S. 391 (1976); *Case United States v. Doe*, 465 U.S. 605 (1984); *Case Fuller v. United States*, 786 F.2d 1437 (1986); *Case Brooks v. Hilton Casinos Inc.* (1992), 959 F.2d 757 (9th Circuit) 1992; *Case United States v. Turri* (1994), 73 AFTR 2d 5102, 5103 (9th Circuit) 1994.

44. *USA v. Rajaram K. Matkari*, *Civil Action No. 18-mc-00051-MSK-KLM*, 19 March 2019. Tax News Service, International Bureau of Fiscal Documentation, 27 March 2019.

45. RIBES RIBES, A.: «Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal», en: DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (Dirs.): *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Atelier, 2019, pp. 231-257.

liquidación vinculada al delito, podría vaciar totalmente de contenido el derecho a no autoincriminarse.

En efecto, partiendo de la premisa de que «el reconocimiento de unos hechos en un determinado procedimiento de gestión o inspección no puede extenderse a otros procedimientos sancionadores»⁴⁶, dicha garantía procedimental debería predicarse asimismo del procedimiento establecido en el Título VI de la LGT, al objeto de asegurar la protección del derecho a no declararse culpable que asiste a todo ciudadano en los procedimientos de carácter represivo⁴⁷.

De manera inversa, al permitir la continuación del procedimiento, en el que la Administración desplegará todas sus facultades de comprobación e investigación, incluida la obtención de información (ante las que el contribuyente está obligado a colaborar, so pena de incurrir en la infracción del artículo 203 LGT) que se incorporará mediante informe al proceso penal, se aumenta significativamente el riesgo de conculcar el derecho a no declarar contra sí mismo. Así lo ha denunciado un nutrido grupo de autores⁴⁸, que subraya incluso el debilitamiento que experimenta este derecho en comparación con el escenario normativo anterior, atendido el alargamiento de la fase pre-procesal y la necesidad de dictar liquidaciones vinculadas y no vinculadas al delito por parte de la Administración que contempla la actual regulación.

En este orden de ideas, se ha reclamado desde distintos ámbitos la adopción de medidas que restauren la plena virtualidad de este derecho. El Consejo General del Poder Judicial, en su Informe⁴⁹ sobre el Anteproyecto de Ley, ya señalaba expresamente que «cuando el procedimiento administrativo se

46. FALCÓN Y TELLA, R.: «El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo», en *Quincena Fiscal* n.º 13, 2015, p. 14.

47. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», en *Quincena Fiscal* n.º 6, 2016, p. 100.

48. Véanse, entre otros: PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 167, 2015, p. 70; Sánchez Pedroche, J.A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», en CEF Fiscal Impuestos (accesible en: https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf), p. 60, al señalar que «tal mixtificación hace de todo punto imposible la aplicación del derecho fundamental a la no autoincriminación recogido en el artículo 25 de nuestra Constitución, atendido el amplísimo deber de colaborar con la inspección en vía administrativa que, lejos de detenerse se acelera, vulnerándose con ello también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues el sistema permite una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse, (...)»; y, Martín López, J.: «La “irrecorribilidad” ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley», en *Quincena Fiscal* n.º 10, 2018, p. 67.

49. Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de Ley 34/2015, p. 27.

halla íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal se hubiera ya iniciado. Por tanto, deben ser observados los principios y garantías del artículo 24 CE, por lo que debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan pronto se tengan sospechas de la posible existencia de un delito, evitando el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia, al margen y sin conocimiento del sujeto».

También desde la doctrina se considera imprescindible el establecimiento de ciertos límites al traslado de información entre el procedimiento inspector y el proceso penal, de manera que aunque no se detengan las actuaciones administrativas de comprobación e investigación, el derecho a no autoincriminarse pueda desplegar su eficacia desde que se detecten los indicios de delito. Esta solución, no exenta de problemas, podría adoptar una diferente graduación, a saber, desde la prohibición de utilizar en el proceso penal la información obtenida coercitivamente del contribuyente en el procedimiento inspector previo (lo que entrañaría la dificultad de discernir el carácter autoincriminatorio o no de dichos datos); hasta la no incorporación al informe de aquellas pruebas obtenidas bajo la amenaza de sanción⁵⁰, sin perjuicio de extender la posibilidad de invocar el derecho a no declarar contra sí mismo a partir del momento en el que, dictada la propuesta de liquidación vinculada al delito, se notifica esta al obligado tributario.

En términos similares nos posicionábamos ya en un trabajo anterior⁵¹, relativo a la normativa precedente, pese a lo cual, al no haberse previsto un precepto que arbitre solución en este caso, cabe afirmar que el sistema vigente —caracterizado por la coexistencia de procedimientos y la comunicación de los datos obtenidos en el procedimiento inspector en el que se practica la liquidación— constituye una clara merma del derecho a no declararse culpable.

La búsqueda de un punto de equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales no goza, como hemos comprobado, de una solución

50. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal* n.º 4, 2016, p.149; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos (...)». Ob.cit., p.102, que llega a esta conclusión tras analizar el *status quo* de esta problemática en Reino Unido; y, MARTÍN LÓPEZ, J.: «La «irrecurribilidad» (...)». Ob. cit. p. 68.

51. RIBES RIBES, A.: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, 2007, pp.69 y ss; y, señaladamente, la página 85, donde defendíamos «la imposibilidad de tener en cuenta durante el proceso judicial los datos y circunstancias obtenidos coercitivamente del contribuyente en la fase de inspección, debiendo eliminarse del informe correspondiente en el que se hacen constar los resultados de las actuaciones practicadas los derivados de la confesión o aportación de pruebas por parte del obligado tributario bajo la amenaza de una sanción».

fácil y pacífica, seguramente porque dicho equilibrio nunca puede alcanzarse, en buena lógica, exacerbando uno de los elementos en conflicto en medida tal que el otro quede totalmente anulado. En conclusión, los tributos han de ser aplicados a través de un procedimiento administrativo con garantías, pero efectivamente aplicados, y esta es una cuestión que conviene tener siempre presente.

En este orden de ideas, cobra también especial relevancia el principio de capacidad económica, en su doble vertiente de fundamento y límite de la imposición, que ha vuelto recientemente a primera línea del debate, a raíz –entre otras– de la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y la prohibición de someter a gravamen no ya una renta potencial o virtual, sino inexistente o ficticia; y de los nuevos retos que se plantean en el futuro inmediato en el ámbito de la fiscalidad de la economía digital. Desde ese punto de vista, no iba desencaminada la Profesora Soler Roch cuando apuntaba que el derecho a ser gravado de acuerdo con su capacidad económica podía contemplarse, de alguna manera, como un aspecto específico de los derechos fundamentales a los que antes nos referíamos.

2.2.2. El reforzamiento de la posición de la Administración Tributaria

Paralelamente, en el marco de esa tensión dialéctica entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, el surgimiento de la llamada planificación fiscal agresiva protagoniza un movimiento pendular hacia el extremo opuesto, motivado por la necesidad de introducir medidas que refuercen la lucha contra el fraude, posibiliten el control tributario y aseguren el cobro de las deudas tributarias. En los últimos tiempos, la lucha contra la elusión fiscal ha centrado las políticas de los grandes actores internacionales, OCDE y UE, que no han escatimado esfuerzos para luchar contra el abuso de derecho, ya sea a través del *soft law*, ya mediante cláusulas antielusión generales y específicas en las distintas normativas convencionales y europeas. Baste citar como ejemplo el Plan BEPS de la OCDE (Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios⁵²), publicado en julio de 2013, y la Directiva europea de 2016 contra las prácticas de elusión fiscal⁵³.

En sintonía con ello, como ha subrayado la Dra. Soler Roch, los Estados han combatido estas prácticas indeseables tanto en el plano interno (desde el

52. OECD: «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

53. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del Mercado interior.

doble nivel legislativo y judicial) como en el internacional. En efecto, el fenómeno de la planificación fiscal agresiva ha provocado una contundente reacción por parte de las autoridades fiscales, dirigida a fortalecer los poderes de la Administración en la aplicación de los tributos. A ello responde, en el ámbito interno español, la primera reforma de gran calado de la vigente LGT, operada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, pese a lo dispuesto en la Exposición de motivos, pensamos que ha sido diseñada fundamentalmente para reforzar la posición jurídica de la Administración.

Esta amplia reforma ha reabierto viejas polémicas por lo que respecta al entendimiento de la relación jurídico-tributaria. Ciertamente, las medidas más significativas, tales como la introducción de una nueva infracción para sancionar el fraude de ley; la nueva regulación del derecho de la Administración Tributaria para comprobar e investigar las actividades del obligado tributario más allá del plazo de prescripción del derecho a liquidar, incluyendo las posibilidades de calificación que le otorgan los artículos 13, 15 y 16 LGT; la publicación de listados de deudores; la ampliación de los plazos del procedimiento inspector; la supresión del supuesto de interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras que permitía entender que no se había interrumpido el plazo de prescripción; y la previsión de efectuar liquidaciones en el supuesto de que se aprecien indicios de un delito contra la Hacienda Pública, de modo que puedan practicarse liquidaciones diferentes en relación con los elementos que se encuentren vinculados con el posible delito fiscal y con respecto a aquellos que no se encuentren vinculados con el citado delito, así como la imposibilidad de recurrir la liquidación dictada por la Administración en este caso, son, todas ellas, medidas cuya única finalidad es incrementar la eficacia de la actuación administrativa y la seguridad jurídica de la Administración Tributaria, pero difícilmente podría decirse que mejoran la posición del contribuyente y que aumentan su seguridad jurídica.

Con todo, no debemos menospreciar la labor que –en líneas generales– está desarrollando el TS en orden a reforzar los derechos y garantías de los contribuyentes en el desarrollo de los procedimientos tributarios, destacando, a modo de ejemplo, diversas sentencias de este Tribunal acerca de la imposibilidad de iniciar el procedimiento de apremio cuando no se ha obtenido todavía resolución sobre la suspensión de la liquidación impugnada (STS de 27 de febrero de 2018); los problemas derivados del exceso de duración de un procedimiento inspector desconociendo los principios de buena fe y proporcionalidad (STS de 3 de mayo de 2018); la ausencia de obligatoriedad de presentar recurso de reposición previo en el ámbito local cuando el recurso se basa en la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura (STS de 21 de mayo de 2018), y, la imposibilidad de la Administración Tributaria de dictar providencia de

apremio sin resolver con carácter previo el recurso de reposición contra la liquidación (STS de 28 de mayo de 2020).

Esta tendencia a incrementar la eficacia de la actuación administrativa se ha puesto de relieve, asimismo, a través de la cooperación interadministrativa, liderada de nuevo por la OCDE y la UE, en la que los Estados miembros se han involucrado activamente, con el fin de obtener (piénsese, por ejemplo, en las normas FATCA publicadas por EEUU en 2010) e intercambiar información con trascendencia fiscal, asistirse recíprocamente en la recaudación tributaria –Directivas europeas, perfeccionadas a través de modificaciones posteriores–, etc, en aras a superar la limitación que supone el ejercicio necesariamente territorial de los poderes administrativos en materia tributaria. Así las cosas, se constata que estamos asistiendo a una lenta pero clara tendencia a la internacionalización de los procedimientos tributarios, por medio de instrumentos de cooperación tendentes a conocer las rentas globales de los contribuyentes que han de tributar en el país de residencia, con vistas a evitar el fraude y la evasión fiscal.

La expresión más clara de esta cooperación es el intercambio automático de información que se incorpora a las disposiciones de los diferentes Estados, con el objetivo de salvaguardar la justicia tributaria cuando el sujeto es gravado por toda su renta mundial. Se trata, como afirma García Novoa⁵⁴, de un instrumento indispensable para garantizar la plena realización del principio de capacidad económica en un contexto fiscal globalizado. Por esta razón, se está produciendo un cambio del estándar internacional de intercambio de información, desde la generalización del intercambio de información rogado a una ampliación de los supuestos de intercambio de información automático, como nuevo estándar mundial.

Ahora bien, como sutilmente detecta la Profesora Soler Roch, el desarrollo de estos acontecimientos (robustecimiento de los poderes administrativos *versus* planificación fiscal agresiva) ha traído consigo un problema más grave y preocupante, que no afecta a la posición legal de las partes en la relación jurídico-tributaria, sino más bien a su actitud, caracterizada en la actualidad por la falta de confianza mutua que redunde, a la postre, en una indeseable ausencia de seguridad jurídica.

2.3. *El futuro de la relación jurídico-tributaria: ¿es realmente la relación cooperativa un nuevo paradigma? La era del compliance tributario*

Junto a la crisis del principio de seguridad jurídica, el *status quo* actual evidencia, asimismo, el deterioro de los principios de justicia tributaria, ya que

54. GARCÍA NOVOA, C.: *El Derecho Tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 387.

el efecto negativo de llevar el péndulo hacia el extremo reforzando al máximo los poderes de la Administración, se traduce, lógicamente, en una falta de protección del contribuyente implicado en tales procedimientos.

En este punto, se ha de recordar que el principio de igualdad exige que ambos sujetos de la obligación tributaria se encuentren en un plano de igualdad en el ámbito de una relación jurídica bilateral, de manera que el contribuyente no sea sometido en el cumplimiento de sus deberes tributarios a una relación de poder. Sin embargo, tal y como se denunció en la Declaración firmada en Granada en mayo de 2018, «la Administración Tributaria española no contempla a los contribuyentes como ciudadanos sino como súbditos»⁵⁵, de manera que estamos asistiendo a una clara involución en este aspecto.

Por tal motivo, y ya en clave prospectiva, debemos referirnos finalmente al intento de configurar una relación de cooperación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes que, de algún modo, podría servir para superar la tensión actualmente existente entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria en orden a la aplicación del tributo. Se trata de reestablecer un clima de mutua confianza entre la Administración y el contribuyente, con frecuencia roto debido a la aparición de conflictos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

La denominada *enhanced relationship*⁵⁶ —que hoy se identificaría en su versión más desarrollada con el *compliance* tributario respecto de los contribuyentes cumplidores y con los programas de cumplimiento voluntario⁵⁷ respecto de los incumplidores— marca un punto de inflexión en esta materia, pues, como destaca la Dra. Soler Roch, no participa del movimiento pendular, ya que no se dirige a reforzar la posición de una parte en detrimento de la otra; no se refiere a las posiciones legales de las partes, sino a su actitud en la aplicación de los

55. VVAA: «Declaración de Granada», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 179, 2018, p. 24.

56. La adopción del enfoque responsivo fue desarrollada inicialmente por la doctrina australiana e introducida por la Administración Tributaria australiana (Australian Taxation Office) en 1998. Con posterioridad, esta idea fue promovida por la OCDE mediante la implementación del cumplimiento cooperativo y la introducción de sistemas de gestión del riesgo fiscal para identificar el comportamiento de los contribuyentes. Este es el punto en el que los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo convergen como estímulos al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Nótese que ambas medidas persiguen la mejora del cumplimiento de tales obligaciones, si bien se dirigen a contribuyentes distintos: a incumplidores en el caso de los programas de cumplimiento voluntario, y a contribuyentes cumplidores en el caso del *compliance* tributario.

57. Véase, ampliamente: SOTO BERNABEU, L.: *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo blanch, 2020.

tributos; y surge y se implementa a través de instrumentos de *soft law*, por iniciativa de las organizaciones internacionales, principalmente de la OCDE⁵⁸.

En este marco cobra especial protagonismo el denominado «Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento» (International Compliance Assurance Programme – *ICAP*⁵⁹), como programa voluntario lanzado por la OCDE y actualmente en fase de ejecución como prueba piloto (*ICAP 2.0*)⁶⁰ en diecisiete países, entre los que se encuentra España. Su objetivo primordial es facilitar un compromiso cooperativo y multilateral entre las multinacionales y las Administraciones Tributarias, que redunde en una mayor seguridad jurídica⁶¹. Tal pretensión conecta además, desde otro punto de vista, con la solución de conflictos tributarios en situaciones transfronterizas⁶² a través de medios alternativos (*Alternative Dispute Resolution*, *ADR*), bajo un nuevo prisma que

58. Resulta interesante consultar, a estos efectos, el reciente informe sobre la moral fiscal de las personas físicas y las empresas publicado por la OCDE, a raíz del cual la Subdirectora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Grace Pérez-Navarro, declaró que: «Queda mucho por hacer en la construcción de una cultura sostenible de pago de impuestos, (...). No será suficiente con tomar medidas contra la planificación fiscal agresiva o eliminar los incentivos fiscales. Los contribuyentes y las autoridades necesitan construir una relación más fuerte y dinámica de confianza, facilitación y cumplimiento». OECD: «Tax Morale. What drives people and businesses to pay tax». Published on September 11, 2019. Accesible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm> (última consulta: 9 de septiembre de 2020). En la misma línea, Grande Serrano propone quince medidas a adoptar por la Administración Tributaria que favorecerían la construcción de esa relación cooperativa. Grande Serrano, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF) n.º 439, 2019, pp.30-34. Aunque el cumplimiento de las obligaciones tributarias es una cuestión de legalidad, se aprecia una «recuperación del concepto de moralidad tributaria», directamente relacionado con la figura del *compliance* tributario, como apunta: GARCÍA NOVOA, C.: «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 183, 2019, pp. 99-104.

59. OECD: International Compliance Assurance Programme (ICAP). <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm> (última consulta: 9 de septiembre de 2020). Con anterioridad, resulta reseñable la publicación en 2013 del Informe de la OCDE sobre «Cooperative Compliance. A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance», donde esta asumió de modo definitivo el concepto de «cumplimiento cooperativo».

60. La primera prueba piloto (*ICAP*) se inició en enero de 2018. La segunda prueba piloto (*ICAP 2.0*) fue anunciada en la sesión plenaria del OECD Forum on Tax Administration celebrada en Santiago de Chile (Chile), los días 24 a 26 de marzo de 2019.

61. CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A.: Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS, Civitas –Thomson Reuters, 2015, pp.109 y ss.

62. En el plano doctrinal, a propósito de la relación colaborativa en la resolución de controversias tributarias internacionales, véase la valiosa aportación de: Luchena Mozo, G.M.ª: Procedimientos de resolución de controversias tributarias internacionales: entre BEPS y la UE, Thomson Reuters – Aranzadi, 2017, pp. 169-190.

podríamos denominar *multilateral cooperative compliance regime*⁶³, reflejado en los avances incorporados en el procedimiento amistoso y el arbitraje tanto en el Convenio multilateral de la OCDE/G20, como en la Directiva europea de resolución de litigios fiscales de 2017⁶⁴.

Se trata, pues, de un tema de absoluta actualidad, tanto en el ámbito interno como en el internacional. La Unión Europea tampoco es ajena a esta nueva atmósfera, como evidencia la aprobación en 2016 de las «Guidelines for a Model for a European Taxpayer's Code»⁶⁵, por parte de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, la citada Directiva de 2017, o la Directiva de intermediarios fiscales⁶⁶.

Centrándonos en el ordenamiento español, en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos, el artículo 92.2 de la LGT prevé el mecanismo del cumplimiento cooperativo de la obligación tributaria, a través de la colaboración entre ambas partes, que se fundamenta en un aumento de la transparencia a cambio de una mayor certeza jurídica. Y ello porque el principio de colaboración del contribuyente parece haberse pervertido, de forma que se ha convertido en la realización por parte de este sujeto de un exceso de deberes formales, mientras que la Administración, por su parte, se limita a comprobar y sancionar.

Este nuevo enfoque se ha concretado en España mediante la elaboración en 2011 de un Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) por parte del Foro de Grandes Empresas⁶⁷. En el texto del Código se menciona expresamente que «la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común». A diferencia de las reformas tributarias que hemos mencionado anteriormente, efectuadas siempre por normas con rango de ley, el CBPT constituye un instrumento de *soft law*,

63. Véase: RUSSO, R. y MARTINI, M.H.: «The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The future of Cooperative Tax Compliance?», en *Bulletin for International Taxation* vol.73, n.º 9, 2019.

64. Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

65. European Commission, Directorate – General Taxation and Customs Union: «Guidelines for a Model for a European Taxpayer's Code», 2016. Accesible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

66. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

67. Participan, asimismo, de esta filosofía, entre otras, las Recomendaciones del Código de Buen Gobierno de Sociedades Cotizadas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, aprobadas en febrero de 2015.

que trataría de equilibrar las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente con fundamento en la buena fe y la confianza mutua de las partes.

De esta forma, las empresas que suscriben el Código se comprometen a adoptar las siguientes prácticas: evitar la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, como la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales; colaborar con la Agencia Tributaria en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales estén presentes; e informar al Consejo de Administración, por parte del responsable de los asuntos fiscales de la compañía, de las políticas fiscales que estén aplicándose y de las consecuencias fiscales de las operaciones y asuntos que deban someterse a la aprobación de dicho Consejo⁶⁸.

Por su parte, la Administración Tributaria se compromete a tener en cuenta los precedentes administrativos y a que la interpretación de las normas se efectúe respetando la unidad de criterio de la propia Administración; a publicar los criterios que utilizará en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general; a establecer procedimientos adecuados para que los contribuyentes puedan resolver las dudas respecto al tratamiento tributario a aplicar; y a tomar en consideración favorablemente la información explicativa de los criterios utilizados por los contribuyentes –susceptible de ser anexada a sus declaraciones–, a efectos de determinar la diligencia, el dolo o la culpa prevista en la LGT.

De igual modo, ambas partes se obligan a hacer uso de los instrumentos que establece el ordenamiento jurídico tributario para minorar los conflictos y evitar la litigiosidad. Con vistas a ello, tratarán de llegar a acuerdos⁶⁹ en todas

68. Algunos estudiosos han criticado su contenido, por estimarlo excesivamente amplio, ya que no basta con adherirse al Código, sino que los obligados tributarios han de desarrollar el mismo a través de un Manual de Buenas Prácticas Tributarias, centrado en dos acciones: una general, de gestión del riesgo fiscal; y otra, particular, que debe abordar y minimizar las contingencias fiscales que surjan. En este sentido se pronuncia: Martín Fernández, J.: «El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias», en *Revista de Contabilidad y Dirección* vol. 25, 2017, p. 87. En contra, sin embargo, otros autores valoran de modo favorable el citado Manual, al entender que «entra de lleno en el diseño y desarrollo del *Compliance Tributario*». Participa de esta última opinión, entre otros: García Frías, M.^a Á.: *Los medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal en España*, en: Gómez Cotero, J.J. y Béjar Rivera, L.J.: *Medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal*, Thomson Reuters, 2019, p. 18.

69. Las empresas se comprometen a ser agentes activos en la aplicación de políticas fiscales responsables. En contrapartida –y aquí radica el aspecto más criticado del régimen–, estas empresas obtendrían un trato administrativo preferente en orden a reforzar la información y la asistencia, que legitima incluso el empleo de la transacción y la convención. Esta filosofía ha sido promovida por la OCDE y, tradicionalmente, por la Administración Tributaria

las fases procedimentales en que ello sea posible y, especialmente, mediante la adopción de una actitud colaborativa del contribuyente y de la Administración en el desarrollo del procedimiento inspector y del procedimiento sancionador. Asimismo, se comprometen a reducir la carga fiscal indirecta, para lo cual la Administración tributaria tratará de delimitar lo máximo posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas y procurará limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control. Por su parte, las empresas se comprometen a facilitar la información y documentación solicitada por la Agencia Tributaria de la forma más rápida y completa posible.

En esta línea, con fecha 2 de noviembre de 2015, el Pleno del Foro Tributario de Grandes Empresas incorporó un Anexo al CBPT, dirigido a introducir diversos indicadores que permitan efectuar un seguimiento del grado de cumplimiento de los compromisos asumidos por las partes en relación con el citado Código. Además, se establece la posibilidad de que las empresas puedan elaborar un informe («Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias»⁷⁰), que pondrán a disposición de la Agencia Tributaria, en el que se recoja la información y explicación sobre una serie de actuaciones y decisiones en materia fiscal con el objetivo de que la Administración pueda tener un conocimiento temprano de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las empresas. Entre otras cuestiones, deberá informarse sobre la presencia en paraísos fiscales, las prácticas BEPS, la estructura de financiación de los grupos empresariales y los riesgos fiscales que las propias empresas consideren más relevantes.

Este marco de confianza mutua, basado en una cultura de prevención y cumplimiento por parte de los contribuyentes, a la par que en una presunción de veracidad y buena fe que la Administración debe reconocer a las actuaciones de los obligados tributarios, ha arraigado también recientemente en otros países de nuestro entorno, como es el caso de Francia, donde se ha puesto en marcha una iniciativa gubernamental, denominada *Relation de Confiance*, en virtud de la cual la Administración Tributaria insta a las empresas a suscribir protocolos regidos por la transparencia y la confianza mutua.

Con base en este acuerdo y en la información veraz que proporcione la entidad, la Administración emite un informe anual sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Destacable, en esta dirección, es la Ley n.º 2018/727,

británica, a través de la cultura del *tax settlement* (buen ejemplo de ello es el acuerdo al que llegó Google con el Fisco británico en 2016 sobre el pago de 130 millones de libras. Véase: <https://www.theguardian.com/technology/2016/jan/22/google-agrees-to-pay-hmrc-130m-in-back-taxes> (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

70. Son ya más de 140 empresas las que se han adherido al citado Código, siendo aplicable el denominado «Informe de Transparencia» desde el 20 de diciembre de 2016.

de 10 de agosto⁷¹, aprobada por el Parlamento francés, para un Estado al servicio de una sociedad de confianza, dirigida a fomentar un ambiente propicio de transparencia y buena fe. Similar respaldo normativo ha tenido el desarrollo de relaciones cooperativas en Italia, a través del Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, n.128⁷², en vigor desde el 2 de septiembre de 2015.

Sobradamente conocidas son, de otra parte, las experiencias ya consolidadas desarrolladas en el mundo anglosajón, en particular por las Administraciones Tributarias australiana, británica⁷³, irlandesa⁷⁴, holandesa y norteamericana⁷⁵, que han articulado estrategias de *compliance* en sus relaciones con las grandes organizaciones, con notables resultados en términos de reducción de la litigiosidad, consecución de una actitud más cooperativa e incremento de la recaudación.

En definitiva, el *compliance* tributario ya es una realidad. Por lo que respecta a España, al Código de Buenas Prácticas Tributarias se unió la publicación, el 28 de febrero de 2019, de la Norma UNE 19602, por parte de la Asociación Española de Normalización (UNE)⁷⁶, que establece los requisitos y recomendaciones para un sistema de gestión de *compliance* tributario en las organizaciones, orientado a la mejora de la aplicación de los tributos a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima entre la Administración Tributaria y las empresas. Estamos, pues, ante el primer estándar nacional sobre *compliance*

71. *Loi n.º 2018-727, du 10 août 2018, pour un État au service d'une société de confiance*. Accesible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000037307624&categorieLien=id> (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

72. Publicado en la Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale n.190 del 18-08-2015. Accesible en: https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2015-08-18&atto.codiceRedazionale=15G00146&elenco30giorni=false (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

73. En este sentido cabe citar, por ejemplo, el régimen DOTAS (*Disclosure of tax avoidance schemes*) del Reino Unido, existente desde 2004.

74. En Irlanda, las empresas participantes en el programa *The Cooperative Approach to Tax Compliance* desarrollan, junto con la Administración Tributaria, estándares de cumplimiento cooperativo.

75. Igualmente reseñables son los denominados *tax shelters*, consistentes en la comunicación a la Administración de los negocios fiscales agresivos comercializados al por mayor por grandes firmas o entidades financieras, y contemplados en el artículo 6111.c) del *Internal Revenue Code* de EEUU. Este precepto, rubricado «Disclosure of reportable transactions» y relativo a la obligación de información y registro, se toma como base para fijar la posición oficial del Internal Revenue Service.

76. Con carácter previo a su publicación, el proyecto de Norma UNE superó el trámite de información pública. Véase la Resolución de 3 de diciembre de 2018 (BOE de 7 de diciembre de 2018) de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

tributario en España⁷⁷, dirigido a lograr un cambio de modelo de la relación jurídico-tributaria.

De este modo, aquellas empresas que decidan adoptar⁷⁸ el contenido de la UNE 19602, podrán obtener la certificación de su sistema de gestión de *compliance* tributario (SGCT) por parte de una entidad oficial autorizada. Es de esperar que tal certificado cobre una gran relevancia para los grupos multinacionales españoles, en la medida en que es la matriz la que efectivamente asume la responsabilidad de las políticas tributarias adoptadas por sus filiales en las jurisdicciones donde operan, sin perjuicio de que estas puedan también obtener la certificación.

A mi juicio, restaurar la confianza y promover la colaboración entre la Administración Tributaria y los contribuyentes resulta siempre un objetivo deseable, que además puede ampararse en los principios de seguridad jurídica y de eficacia de la Administración, así como en el principio de proporcionalidad—como sabiamente señala la Dra. Soler Roch—, aunque lo cierto es que en muchas ocasiones el origen de la desconfianza hay que buscarlo en el incremento por parte de las grandes empresas de una planificación fiscal agresiva y la reacción de la Administración contra dichas prácticas.

En esta línea, es precisamente el carácter no obligatorio de este modelo—recuérdese que se trata de unos estándares emitidos por un organismo de normalización— lo que hace valioso su cumplimiento⁷⁹, en el bien entendido de que solo las entidades realmente comprometidas con las mejores prácticas destinarán los medios suficientes para adecuar eficazmente sus SGCT a los requerimientos de la UNE 19602.

A mayor abundamiento, este nuevo modelo cooperativo, valorado positivamente por la generalidad de la doctrina⁸⁰, debería traducirse en un sello

77. A través de la Norma UNE 19602 se pretende ofrecer a las entidades pautas para implantar un sistema de cumplimiento de sus obligaciones fiscales que minimice los riesgos de infracción, facilitando a tal efecto la creación de mecanismos de detección y corrección, así como de cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro, con la decidida voluntad de servir de prueba ante la Administración Tributaria o los Tribunales de Justicia, al demostrar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, se habilita un canal de denuncias interno para trasladar incumplimientos o debilidades o la aprobación por parte de la dirección de una política tributaria que prohíba la comisión dolosa de infracciones, entre otras medidas de creación de una cultura de cumplimiento fiscal.

78. Nótese que el cumplimiento ha de ser total, pues no se aceptan adhesiones parciales.

79. TELLO BELOSILLO, J.M. y CASCANTE SERRANO, E.: «La certificación de la Norma UNE 19602, paradigma del nuevo modelo de cultura tributaria», en *Cinco Días (El País Economía)* 14 de marzo de 2019. Accesible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/03/13/legal/1552497087_117058.html (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

80. SERRANO ANTÓN, F.: «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF) n.º 419, 2018, p. 24, al señalar que «una perspectiva más

de calidad con efecto de discriminación positiva entre las empresas, ya que reforzaría un importante activo empresarial, cual es la reputación corporativa⁸¹. Ciertamente, la reputación fiscal resulta trascendental a la hora de relacionarse con potenciales inversores, sobre todo en el caso de inversores extranjeros localizados en jurisdicciones con una amplia tradición en la certificación de esta clase de estándares tributarios, que no lo entienden como un valor añadido del negocio, sino como un *must have*⁸².

Ahora bien, más allá de tal reconocimiento, lo cierto es que su carácter voluntario motiva que aún esté por determinar la relevancia que las autoridades tributarias y los Tribunales otorgarán a dicho certificado. En este plano, podría avanzarse significativamente en el marco de la relación cooperativa entre las empresas y la Administración Tributaria, al poder dar por acreditada una conducta diligente de la entidad y de sus órganos de gobierno en la hipótesis de contar con tal certificado. Nótese que no se trata de que la Administración renuncie a su potestad para desarrollar las actuaciones de comprobación que estime pertinentes, sino que, por ejemplo, en la misma línea de la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, la Administración Tributaria concediera, de alguna manera, carta de naturaleza a dicha certificación⁸³. No en vano la norma está redactada de modo que ambos sistemas de *compliance* (el penal y el tributario) puedan implementarse de forma conjunta.

A nuestro juicio, la consolidación de los modelos de cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario exige un reconocimiento explícito por parte del

colaborativa dirigida al cumplimiento fiscal como, por ejemplo, los programas de cooperación reforzada, podrían reducir la inseguridad jurídica para las empresas de bajo riesgo, ayudar a las Administraciones tributarias a utilizar mejor sus recursos y promocionar una cultura de mayor confianza mutua»; Calvo Végez, J.: «La evolución de los programas de cumplimiento tributario: de la Norma UNE 19601 a la Norma UNE 19602», en *Quincena Fiscal* n.º 7, 2019, p. 43; De Miguel, D.: «Presente y futuro del *compliance* fiscal: la oportunidad (o casi necesidad) de contar con una norma estándar nacional que lo regule», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 947, 2019 (consultado en www.aranzadidigital.es); Pérez Martínez, I.: «UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 947, 2019 (consultado en www.aranzadidigital.es); Tello Belosillo, J.M. y Cascante Serrano, E.: «La certificación (...)». Ob.cit. Accesible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/03/13/legal/1552497087_117058.html (última consulta: 9 de septiembre de 2020), califican la aprobación de la Norma UNE 19602 como «clave para el futuro de la fiscalidad».

81. TELLO BELOSILLO, J.M. y CASCANTE SERRANO, E.: «La certificación (...)». Ob. cit. Accesible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/03/13/legal/1552497087_117058.html (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

82. Buena prueba de este interés por la reputación fiscal (y legal, en general), es la importancia que le atribuyen algunos índices muy reconocidos como el Índice de Sostenibilidad Dow Jones.

83. TELLO BELOSILLO, J.M. y CASCANTE SERRANO, E.: «La certificación (...)». Ob.cit. Accesible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/03/13/legal/1552497087_117058.html (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

legislador, a imagen y semejanza de lo acontecido en los ordenamientos penal y mercantil. En este sentido, conforme al artículo 31 bis.2.1.^a CP (introducido mediante la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo), se exonera de responsabilidad penal a las entidades que implementen en su organización interna una serie de «medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión».

Paralelamente, en el ámbito mercantil se reforzaron a través de la Ley 31/2014 las potestades del Consejo de Administración de las Sociedades de Capital, prohibiendo la delegación de determinadas facultades relevantes, como «la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control», así como «la aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía, o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general».

Sobre este extremo se han posicionado ya voces autorizadas⁸⁴, que reclaman que el cambio de modelo no se limite a simples actuaciones cosméticas, sino que se apoye decididamente en el plano normativo, mediante la introducción de modificaciones que permitan excluir el dolo, o la incorporación de ciertos incentivos a las entidades que implementen en su organización modelos eficientes de cumplimiento cooperativo. En esta dirección y, sin perjuicio de una regulación a través de *hard law* –legal y reglamentaria–, nos preguntamos si cabría aplicar el artículo 179.2.d) LGT, que exime de responsabilidad tributaria cuando se haya empleado la diligencia necesaria⁸⁵ en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se desterraría así la imposición de sanciones en casos de errores involuntarios (*honest mistakes*), que de manera indeseable conduce al automatismo de la sanción, más propio de sistemas represivos y no de modelos conciliadores. Afrontar el desafío que entraña esta nueva etapa requiere ilusión y un talante

84. CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G.: «La Norma UNE 19.602: ¿“Desideratum” cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial?», en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* n.º 11, 2019, p. 11. Proclive a ello se ha mostrado, asimismo, Calvo Vérguez, que apunta la posibilidad de que tal acreditación, en caso de incumplimiento por parte de una entidad, se tome como elemento de prueba «para contrarrestar la percepción de que ha existido voluntad de defraudar y, en su caso, propiciar una minoración de la sanción o, incluso evitar acudir a la vía judicial». CALVO VÉRGEZ, J.: «La evolución (...)». Ob. cit. p. 39.

85. A favor de ello se manifiesta García Novoa, pese a considerar que estos protocolos «no son, en sí mismos, un escudo fiscal». En apoyo de esta tesis, se cita la STS de 10 de noviembre de 1999, de la que cabe colegir que para los Tribunales existirá diligencia debida cuando se faciliten a la Administración todos los datos y bases en orden a liquidar el tributo, condiciones estas que concurren cuando se produce el cumplimiento escrupuloso de los protocolos fiscales. GARCÍA NOVOA, C.: «Hacia (...)». Ob. cit. p. 114.

renovado por ambas partes; un *plus* respecto a todo cuanto se ha avanzado ya en la evolución de la relación jurídico-tributaria.

En suma, la prevención y la lucha contra la planificación fiscal agresiva constituye uno de los objetivos principales de la Administración Tributaria y la relación cooperativa puede ser un mecanismo útil para atajar dichas prácticas, en la medida en que aquellos sujetos que voluntariamente se acogen al Código de Buenas Prácticas Tributarias/Norma UNE 19602 descartan la utilización de esquemas fiscales abusivos. No obstante, la adhesión es voluntaria y no permite poner fin a esta «historia interminable», que no tiene como culpable exclusivo al contribuyente, sino también a los propios Estados, que adoptan una política fiscal favorecedora de las inversiones económicas mediante el establecimiento de beneficios fiscales para atraer a determinadas empresas.

Igualmente, conviene advertir que este modelo cooperativo, que sin duda debe fomentarse, se centra señaladamente en la actuación de las empresas y no en los contribuyentes individuales, que quedan huérfanos de unas pautas similares en sus relaciones con la Administración Tributaria⁸⁶. Desde mi punto de vista, sin embargo, ello se explica atendiendo a la propia razón de ser del modelo, que no pretende sino traspasar a las empresas esos deberes de vigilancia y supervisión para prevenir posibles incumplimientos; deberes de control que, en principio, le corresponden a la Administración y que, de alguna manera, esta «externaliza», trasladando tales funciones a las empresas.

Se comprende así que las destinatarias principales (aunque no exclusivas, como seguidamente precisaremos) del *compliance* tributario sean las personas jurídicas. Nótese, además, que el antecedente más inmediato del cumplimiento cooperativo se encuentra en la responsabilidad social corporativa de las empresas y, paralelamente, en la posibilidad de que las personas jurídicas puedan ser condenadas como autoras de un delito, a raíz de la reforma del CP operada mediante la Ley Orgánica 5/2010. Junto a ello, valoramos positivamente que en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2019-2022 se contemple la redacción de Códigos de Buenas Prácticas con organizaciones representativas de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y los autónomos (equivalentes a los ya existentes en el ámbito de las grandes empresas, las asociaciones y colegios profesionales y los despachos de asesoría), señal inequívoca de que un pilar

86. Aunque la experiencia comparada pone de relieve su aplicación únicamente a las grandes empresas, por ser las que aportan la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades y porque «su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección», no es menos cierto, como destaca Martín Fernández, que este modelo relacional debería extenderse a la totalidad de los obligados tributarios, con las matizaciones que sean necesarias. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, Cuadernos de Fiscalidad Lefèbvre, 2018, p. 9.

básico de la estrategia de prevención es, sin duda, el fomento del cumplimiento cooperativo en todos los ámbitos.

En esta línea, asimismo, la Norma UNE 19602 facilita el diseño o la evaluación de sistemas de gestión de *compliance* tributario que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario; y opuesta a las malas *praxis* que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas en el seno de las organizaciones de todos los tamaños y actividades, tanto del sector privado como público, con o sin ánimo de lucro.

Esta pretendida «relación cooperativa» se ha extendido también –como decíamos– a otros colectivos, como prueba la aprobación el 2 de julio de 2019, con ocasión de la 15.^a sesión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios de la AEAT, de dos nuevos Códigos de Buenas Prácticas, dirigidos tanto a las Asociaciones y Colegios Profesionales⁸⁷ como a los profesionales tributarios a nivel individual. Resulta llamativa en este punto la abstención de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), motivada tanto por el debido respeto al sentir de sus asociados –que puede ser diverso–, como por la abierta oposición de su Comisión Directiva respecto a la adhesión.

Varias son las razones en las que se fundamenta tal rechazo. De una parte, el carácter de *soft law* de dichos Códigos, «que no acaba de encajar con nuestra tradición, principios y cultura jurídica»⁸⁸ y, a la vez, hace que nos preguntemos sobre su verdadera utilidad. De otro lado, el escenario actual de total desconfianza mutua entre la Administración y los obligados tributarios en el que se adoptan estos instrumentos y su desequilibrado contenido, en base al cual el contribuyente ha de ir «más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales», mientras que al asesor fiscal se le exhorta a convertirse en delator de sus propios clientes; y todo ello en contraste con las obligaciones que asume la Administración, limitadas a «establecer un canal de comunicación en la web» o «reducir las cargas fiscales», a todas luces insuficientes si no se materializan en medidas concretas⁸⁹.

87. El Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales tributarios (2019), puede consultarse en la web de la AEAT: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml (última consulta: 9 de septiembre de 2020).

88. AEDAF: «Observaciones de la Comisión Directiva de la AEDAF sobre el CBP». Madrid, 18 de octubre de 2019, p. 2.

89. En efecto, como apunta Soler Roch (en relación con la Directiva de intermediarios fiscales, si bien el razonamiento es extrapolable a cualquier ámbito del *compliance* tributario), si «el aspecto positivo de la obligación de comunicación previa de los mecanismos de planificación

Tal y como señala la Comisión Directiva de la AEDAF, la seguridad jurídica, la confianza y el mutuo acuerdo son, sin duda, conceptos loables y relevantes, «pero que de no concretarse —y no se hace— en algo tangible corren el riesgo de convertirse en meras expectativas imposibles de aprehender»⁹⁰. En este sentido, compartimos que la mera existencia del citado Foro coadyuva a la transformación del tradicional escenario de «confrontación» en otro de «cooperación», en aras de «adoptar soluciones conjuntas en defensa de un fin superior como es el interés común». El problema es que, desde el prisma de la AEDAF, la Administración Tributaria identifica en no pocas ocasiones ese «interés común/general» con un mero interés recaudatorio⁹¹, tal y como ya denunciaron los firmantes de la Declaración de Granada de 2018, a la que me sumo, al señalar que «el afán recaudatorio se ha convertido en el único objetivo del comportamiento de los órganos tributarios, con olvido de los derechos y garantías individuales»⁹². ¿Dónde queda entonces el principio de buena administración reconocido (artículos 9.3 y 31.2, entre otros) en nuestra Constitución?

En consonancia con ello, el CBPT fue rechazado tanto por la AEDAF⁹³ (que considera que sí debe defenderse la relación cooperativa, pero en unos términos en los que los compromisos de ambas partes estén más equilibrados), como por el Consejo General de la Abogacía de España, en base a la vulneración del deber de secreto profesional que acarrearía la revelación de datos sobre sus clientes a la Administración Tributaria.

A mayor abundamiento, en otro orden de cuestiones, debemos insistir de nuevo en que el *compliance* tributario no tiene el mismo respaldo normativo que el penal⁹⁴, que contempla la posibilidad de aplicar eximentes y atenuantes si se cuenta con el plan de cumplimiento. En síntesis, el desarrollo de la

está relacionado con la prevención de riesgos fiscales, (...) es deseable que la regulación de dicha obligación establezca algún tipo de respuesta o reacción por parte de la Administración en relación con la posición jurídica de los contribuyentes afectados», pues únicamente así es posible hablar de un «clima de buena fe o *fair play*». SOLER ROCH, M.^aT.: «Los retos tributarios del siglo XXI», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 183, 2019, pp. 33 y 35.

90. AEDAF: «Observaciones (...)». Ob. cit. p. 4.

91. AEDAF: «Observaciones (...)». Ob. cit. p. 3.

92. VVAA: «Declaración (...)». Ob. cit. p. 20.

93. La Asamblea de la AEDAF votó en contra de la adhesión al citado Código propuesto por la Administración, en el seno de su XXXIII Congreso Nacional, celebrado el 9 de noviembre de 2019.

94. En el ámbito penal se recomienda el uso de la norma UNE 19601:2017 dado que permite la implementación de Sistemas de Gestión de *Compliance* Penal, no solo respetuosos con las exigencias legales españolas, sino también dirigidos a cumplir con las expectativas depositadas en las organizaciones que operan en los mercados internacionales. Esta norma tiene como eje central la gestión de riesgos de delitos penales y está perfectamente alineada con otros referenciales internacionales como ISO 37001 Sistemas de Gestión Antisoborno o ISO 19600 Sistemas de Gestión de *Compliance* propias de cumplimiento normativo, así como con otras normas tan reconocidas como ISO 9001, ISO 27001 o ISO 14001.

relación cooperativa en España se encuentra todavía en un estado incipiente, tanto por la falta de regulación normativa como por el hecho de no haberse alcanzado aún ese clima de mutua confianza. Este último es, a mi parecer, el aspecto más positivo de la Norma UNE 19602: la filosofía que de ella emana, los principios de transparencia y seguridad jurídica; esto es, el *quid pro quo approach* al que se refiere en su trabajo la Doctora Soler Roch y sobre el que se deberá continuar trabajando.

Es por ello que, en mi opinión, sin perjuicio del diseño de instrumentos para ahondar en ese cambio de actitud de las partes, que debe ser recíproco, la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes derivada de la aplicación del tributo, mientras no cuente con un respaldo legislativo fehaciente, va a seguir fluctuando entre esos dos polos opuestos, que determinan la posición reforzada de la Administración en orden a la recaudación de los tributos y la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes.

En este marco, como han subrayado los autores de la Declaración de Granada de 2018, conviene recordar que los esfuerzos que realizan las Administraciones públicas para atajar el fraude no pueden conllevar la preterición de los principios de justicia tributaria⁹⁵. De manera que, a mi juicio, el verdadero reto ante el que se encuentra el estudio del Derecho Financiero y Tributario en la actualidad, por lo que respecta a la configuración de la relación jurídico-tributaria, reside en la necesidad de reubicar los principios materiales de justicia de la actividad financiera en la cúspide de la regulación jurídico-positiva.

Incluso en este punto nos da la Profesora Soler Roch una lección, pues termina su trabajo con una reflexión directa, que nos interpela a todos los académicos, al preguntarse cuál ha de ser nuestro rol en esta etapa de la evolución de la relación jurídico-tributaria. Su estudio vuelve así al principio, para recordar el papel protagonista de la doctrina científica en la construcción de dicho concepto; la posterior relevancia del legislador y de la jurisprudencia en la fase tendente al fortalecimiento de dichas posiciones enfrentadas; hasta llegar al momento actual, liderado por las organizaciones internacionales y las propias partes implicadas (Administraciones y multinacionales, eminentemente). Magistral, como siempre, hasta el final; y es que una Maestra nunca se jubila, solo deja las aulas.

3. EPÍLOGO

En definitiva, nos encontramos ante un trabajo inspirador, como todos los que nos ha brindado siempre la Profesora Soler Roch en su prolífica trayectoria profesional. Y ese, precisamente, es el legado que deja a la comunidad científica. A

95. VVAA: «Declaración (...)». Ob. cit. p. 20.

sus discípulos, además, nos ha imprimido también su huella personal, lo que me hace sentir orgullosa y privilegiada. No me resta sino desearle una feliz jubilación, agradecerle su apoyo incondicional y confiar en que no solo este pequeño comentario, sino toda mi obra, sean digno tributo a tan extraordinaria maestra.

BIBLIOGRAFÍA

- AEDAF: *Observaciones de la Comisión Directiva de la AEDAF sobre el CBP*. Madrid, 18 de octubre de 2019.
- ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto tributario*, Ed. Utet, Torino, 1965.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.^ªT.: *Derecho Financiero*, tomos I y II, Librería Compás, Alicante, 1987.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, volumen I (traducción, estudio preliminar y notas de Fernando Vicente-Arche), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- *Principios de Derecho Tributario*, volumen II (traducción, estudio y notas de Narciso Amorós y Eusebio González), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- *Principios de Derecho Tributario*, volumen III (traducción, estudio preliminar y notas de Carlos Palao Taboada), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974.
- BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle imposte*, Ed. Giuffrè, Milano, 1954.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas –Thomson Reuters, 2015.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La evolución de los programas de cumplimiento tributario: de la Norma UNE 19601 a la Norma UNE 19602», en *Quincena Fiscal* n.º 7, 2019.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad jurídico-financiera», I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Documentos de trabajo n.º 11/2002, Instituto de Estudios Fiscales.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G.: «La Norma “UNE 19.602”: ¿“Desideratum” cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial?», en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* n.º 11, 2019.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento tributario español I*, Ed. Civitas, Madrid, 1977.
- D’AMATI, N.: «Nozione critica del Diritto Finanziario», en *Diritto e Pratica Tributaria* vol. 1, 1957.
- «Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario», en *Diritto e Pratica Tributaria* vol. 24, 1980.
- DE MIGUEL, D.: «Presente y futuro del compliance fiscal: la oportunidad (o casi necesidad) de contar con una norma estándar nacional que lo regule», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 947, 2019.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- EUROPEAN COMMISSION, Directorate – General Taxation and Customs Union: «Guidelines for a Model for a European Taxpayer’s Code», 2016.

- FALCÓN Y TELLA, R.: «El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo», en *Quincena Fiscal* n.º 13, 2015.
- FANTOZZI, A.: «Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario», en: *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1971.
- FELDMAN, E.N.: «Tax and Non-Tax Crimes in Fifth Amendment Protection», en *The Tax Lawyer* vol. 49, n.º 4, 1996.
- GARCÍA FRÍAS, M.ª Á.: «Los medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal en España», en: Gómez Cotero, J.J. y Béjar Rivera, L.J.: *Medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal*, Thomson Reuters, 2019.
- GARCÍA NOVOA, C.: *El Derecho Tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 183, 2019.
- GIANNINI, A.D.: *Il rapporto giuridico d'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1937.
- *Instituciones de Derecho Tributario* (traducido por Fernando Sáinz de Bujanda), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Los esquemas fundamentales del Derecho tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 114, 1974.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Curso de Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, tomo I, Madrid, 1975.
- GRANDE SERRANO, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», en *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)* n.º 439, 2019.
- HENSEL, A.: *Diritto Tributario*, traducción de Dino Jarach, Ed. Giuffrè, Milano, 1956.
- HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el «tránsito de la relación jurídica a la relación de poder»)», I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo n.º 11/2002, Instituto de Estudios Fiscales.
- JARACH, D.: *Curso superior de Derecho Tributario*, Ed. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
- *El hecho imponible*, Ed. Abdado-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal* n.º 4, 2016.
- LUCHENA MOZO, G.M.ª: *Procedimientos de resolución de controversias tributarias internacionales: entre BEPS y la UE*, Thomson Reuters – Aranzadi, 2017.
- MAFFEZZONI, F.: *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Ed. Morano, Napoli, 1965.
- *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Ed. Giuffrè, Milano, 1969.
- *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*, Ed. Utet, Torino, 1970.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 109-110, 2001.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias», en *Revista de Contabilidad y Dirección* vol. 25, 2017.
- «Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)», *Cuadernos de Fiscalidad Lefèbvre*, 2018.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Metodología y Derecho Financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n.º 258, 2000.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: «La «irrecurribilidad» ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley», en *Quincena Fiscal* n.º 10, 2018.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», en *Quincena Fiscal* n.º 6, 2016.
- MAYER, O.: *Derecho Administrativo alemán*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982.
- MICHELI, G.A.: «Profili critici in tema di potestà d'imposizione», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n.º 21, 1964.
- «Premesse per una teoria della potestà d'imposizione», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n.º 2, 1967.
- *Curso de Derecho Tributario* (traducción de Julio Banacloche), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1975.
- NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales del Derecho Tributario*, traducción y notas de Juan Ramallo Massanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.
- *Cooperative Compliance. A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, 2013.
- *Tax Morale. What drives people and businesses to pay tax*, 2019.
- ORLANDO, V.E.: *Primo Trattato di Diritto amministrativo italiano*, Ed. Società editrice Librai, Milano, 1897.
- *Principi di Diritto amministrativo*, Firenze, 1925.
- *Scritti giuridici varii*, Ed. Giuffrè, Milano, 1955.
- PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 167, 2015.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Derecho tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- «Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 86, 1970.
- «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* n.º 114, 1974.
- PÉREZ MARTÍNEZ, I.: «UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 947, 2019.

- PÉREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 6, 1975.
- RIBES RIBES, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 105, 2000.
- *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, 2007.
- «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio *non bis in idem* en materia tributaria, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en: VVAA: *IV Congreso Tributario*, AEDAF-CGPJ, Madrid, 2010.
- «Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal», en: Demetrio Crespo, E. y Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.): *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Atelier, 2019.
- RICCA SALERNO, G.: «Oggetto e compito della Scienza delle Finanze», *Giornale degli Economisti*, 1878.
- RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- RUSSO, R. y MARTINI, M.H.: «The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The future of Cooperative Tax Compliance?», en *Bulletin for International Taxation* vol. 73, n.º 9, 2019.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, tomo I, volumen II, Madrid, 1985.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», en *CEF Fiscal Impuestos* (accesible en: https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf)
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Los españoles ¿súbditos fiscales?» (I y II), en *Impuestos* n.º 8 y 9, 1992.
- SERRANO ANTÓN, F.: «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF) n.º 419, 2018.
- SOLER ROCH, M.ªT.: «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 97, 1998.
- «The principle of proportionality and the prevention of fraud in VAT», en: VVAA: *VAT in an EU and International perspective*, Essays in honour of Hans Kogels, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- «Los retos tributarios del siglo XXI», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 183, 2019.
- SOTO BERNABEU, L.: *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo blanch, 2020.
- TELLO BELOSILLO, J.M. y CASCANTE SERRANO, E.: «La certificación de la Norma UNE 19602, paradigma del nuevo modelo de cultura tributaria», en *Cinco Días* (El País Economía) 14 de marzo de 2019.

VVAA: «Declaración de Granada», en *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 179, 2018.

WAGNER, A.: *La Scienza delle Finance*, Ed. Biblioteca degli Economisti, Vol. X, 1891.